



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“EL ENCUBRIMIENTO EN LOS
DELITOS FISCALES REGULADO EN
EL ARTÍCULO 96 DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

GABRIELA GONZÁLEZ VELAZCO



ASESORA: DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

MÉXICO, D.F.

2008



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, por la oportunidad que me brindó de realizar mis estudios en esta Institución.

A LA FACULTAD DE DERECHO, por la formación profesional que me dio.

A MIS PADRES, por su guía, amor y comprensión en todo momento.

A LA DRA. SONIA VENEGAS ALVAREZ, por su dedicación y orientación para la realización de esta tesis.

AL LIC. RENÉ TOMAS BLADINIERES CORREA MAGALLANES, por su confianza y apoyo.

AL LIC. ENRIQUE ASENCIÓN BRUNO, por sus consejos como maestro y amigo.

A MIS FAMILIARES Y AMIGOS, por su impulso y motivación para culminar este trabajo.

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. EL ILÍCITO FISCAL	
1.1 Actividad Financiera del Estado. Concepto	13
1.2 Noción de Derecho Financiero	16
1.3 Concepto de Derecho Fiscal	19
1.3.1 Características del Derecho Fiscal	21
1.4 Concepto de Derecho Penal	25
1.4.1 Características del Derecho Penal	27
1.5 Derecho Penal Fiscal	32
1.6 El ilícito fiscal	37
1.6.1 Naturaleza del ilícito fiscal	40
1.6.2 Clasificación del ilícito fiscal	41
1.6.2.1 Clasificación Doctrinal de las Infracciones Fiscales	44
1.6.2.2 Clasificación de las Infracciones en Nuestra Legislación Fiscal Federal	47

CAPÍTULO II. LA RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO FISCAL

2.1. Concepto de persona	64
2.1.1 Persona Física	66
2.1.2 Persona Moral	67
2.2. Concepto de Personalidad Jurídica	71
2.3. Concepto de capacidad	72
2.4. Capacidad en el Derecho Civil	74
2.4.1 Capacidad de Goce	75
2.4.2 Capacidad de Ejercicio	77
2.5. La responsabilidad en materia civil	80
2.6. La responsabilidad en materia penal	84
2.7. La responsabilidad en materia fiscal	86
2.7.1. Responsabilidad fiscal de terceros	87
2.7.2. Responsabilidad penal fiscal de terceros	91

CAPÍTULO III. LA TEORÍA GENERAL DEL DELITO

3.1 Concepto de Delito	93
3.2 Elementos del Delito	96

3.2.1. Conducta	99
3.2.1.1 La Acción	101
3.2.1.2 La omisión	104
3.2.1.3 Ausencia de Conducta	108
3.2.2 Tipicidad	111
3.2.2.1 Elementos del Tipo	113
3.2.2.2 Aspecto Negativo. Atipicidad	115
3.2.2.3 Ausencia del Tipo	117
3.2.3 Antijuridicidad	118
3.2.3.1 Aspecto Negativo. Causas de Justificación	119
3.2.4 Imputabilidad	126
3.2.4.1 Inimputabilidad	128
3.2.5 Culpabilidad	131
3.2.5.1 Dolo	133
3.2.5.2 Culpa	136
3.2.5.3 Inculpabilidad	138
3.3 Clasificación del Delito	142

CAPÍTULO IV. EL ENCUBRIMIENTO EN LOS DELITOS FISCALES, REGULADO EN EL ARTÍCULO 96 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

4.1 Los delitos fiscales a la luz del Código Fiscal Federal en México	148
4.1.1 Delitos fiscales. Concepto	150
4.2 Antecedentes legislativos de los delitos fiscales	151

4.3 Definición de encubrimiento	153
4.4 Análisis del encubrimiento en los delitos en materia fiscal	157
4.4.1 El bien jurídico tutelado	157
4.4.2 Naturaleza jurídica del encubrimiento en los delitos fiscales	159
4.4.3 Sujetos	161
4.4.3.1 Sujeto activo	161
4.4.3.2 Sujeto pasivo	164
4.4.4 El hecho delictivo	166
4.4.5 Antijuridicidad en el delito de encubrimiento fiscal	173
4.4.6 Culpabilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal	175
4.4.7 Clasificación de los delitos fiscales	179
4.4.7.1 Clasificación del encubrimiento en materia fiscal como delito	187
4.5 Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales	191
Conclusiones	203
Bibliografía	207

INTRODUCCIÓN.

OBJETIVO:

La presente tesis, tiene por objeto realizar un análisis jurídico sobre el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, de modo tal que se tenga una idea mas clara y precisa del mismo, para la mejor aplicación de dicho precepto.

Con base en lo anterior, se considera muy importante realizar un trabajo de investigación sobre este tema, en virtud de que al hacer un estudio y análisis sobre el delito de encubrimiento previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se puede clasificar el mismo, para tener una mejor comprensión de este delito especial, así como de sus elementos y características, para poder así, aplicar la ley en los casos en que se configure el citado delito, lo cual tendría beneficios para la sociedad en general, pues se considera que existe una gran dificultad para comprobar la existencia de dicho delito.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el encubrimiento es una conducta delictiva consistente en participar en un delito con posterioridad a su ejecución, evitando el descubrimiento de sus autores o auxiliándolos para que obtengan los beneficios de su acción.

El artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, regula la figura del encubrimiento en los delitos en materia fiscal, siendo éste uno de los delitos especiales regulados en este ordenamiento, estableciendo que se configura el mismo, cuando una persona sin previo acuerdo, y sin participar en la comisión de un delito fiscal distinto, ayude al inculpado a ocultar el objeto o provecho del

diverso delito, o lo ayude a sustraerse de la acción de la autoridad, en los casos y supuestos que señala el propio precepto legal.

Aunque el encubrimiento de los delitos fiscales, es una modalidad de dichos delitos de esta materia, en virtud de que solamente se produce cuando se ha configurado un diverso delito fiscal; también es en sí mismo un delito, puesto que es uno de los delitos llamados especiales en virtud de que se encuentra contemplado en una ley especial, que es el Código Fiscal de la Federación. Por ello, para su comprensión se analizará desde su origen en el ámbito fiscal, de donde se observará que el mismo requiere de un análisis y clasificación para que sea más clara esta figura, asimismo, se considera que así se podría proponer una mayor regulación y precisión para poder integrar y comprobar el delito en estudio, así como para dar seguridad jurídica a los particulares que voluntaria o involuntariamente se ubican en los supuestos que prevé la ley como delito.

HIPÓTESIS:

El encubrimiento es un delito autónomo, pues que aunque deriva de un delito fiscal diverso, es decir, que sólo puede configurarse con la existencia previa de otro delito, éste siempre se realiza con posterioridad a la ejecución del primero, sin que exista previo acuerdo entre los autores.

DELIMITACIÓN DEL TEMA:

Se pretende mediante esta tesis realizar un estudio jurídico, así como una clasificación del encubrimiento en los delitos en materia fiscal, por lo que el trabajo que nos ocupa, abarcará solamente el análisis del artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, siendo necesario abordar temas para su análisis y clasificación, como diversos conceptos generales de Derecho fiscal, así como la definición de ilícitos fiscales, que comprenden las infracciones y los delitos fiscales; conceptos generales de Derecho civil, como persona, capacidad y responsabilidad entre

otros, así como la teoría general del delito, de igual forma, se realizará una breve explicación de los delitos en materia fiscal y la prescripción de los mismos, por la importancia de dichos conceptos en el análisis que se realiza.

METODOLOGÍA UTILIZADA:

Los métodos que se proponen para el desarrollo de la presente investigación son:

Deductivo: Este método consiste en explicar un concepto, partiendo de lo general a lo particular, así, se explicará de manera general, la actividad fiscal, los ilícitos fiscales, la capacidad y la responsabilidad de los sujetos, la teoría general del delito, para después entrar al estudio particular del delito de encubrimiento previsto por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.

Exegético: Puesto que a través de diversas teorías, y de distintas disciplinas del derecho, se explica y analiza el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, y se hace una clasificación del mismo como delito especial.

Analítico: Ya que se indaga sobre cada una de las partes que conforman este delito a la luz de la teoría general del delito.

Histórico: Para repasar la traza histórica del encubrimiento en materia fiscal.

DESARROLLO DEL TEMA:

El tema a desarrollar es un tema interdisciplinario, que para su estudio y elaboración fue necesario abordar temas de derecho penal, derecho civil y derecho fiscal entre otros.

En el Primer Capítulo, me avocaré a precisar los conceptos de la Actividad Financiera del Estado, Derecho Fiscal y de Derecho Penal, entre otros, de donde se obtendrá un concepto de Derecho Penal Fiscal; enseguida se analizará el Ilícito Fiscal, abarcando su naturaleza y clasificación.

Resulta de gran importancia destacar los elementos del delito de encubrimiento en materia fiscal, para determinar su configuración, pues la regulación acerca del tema que nos ocupa es imprecisa, y así, dicho estudio servirá de base para una mejor comprensión del mismo, así como para que se pueda hacer una mejor regulación y aplicación de la ley, tanto para las autoridades, como para los gobernados, ya que las autoridades fiscales, pueden tener mayores elementos para determinar cuando se cuenta con los elementos para presumir que existe el encubrimiento en algún otro delito en materia fiscal, y una mejor comprensión de la regulación del citado delito, previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que para poder analizar el delito de encubrimiento en materia fiscal, se estudiará la Actividad Financiera del Estado, que consiste en la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse de los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, mediante la obtención de ingresos, el manejo de los recursos y la erogación para lograr dichos fines, por lo que una de las ramas de dicha actividad financiera es la rama fiscal, mediante la que se lleva a cabo la obtención y recaudación de ingresos, imponiendo diversas contribuciones para poder realizar las actividades que el Estado ha designado.

Lo anterior genera la obligación para los gobernados, de contribuir al gasto público, por medio de las contribuciones determinadas por la ley, siguiendo los procedimientos y obligaciones establecidos en las leyes, sin embargo, cuando no se cumplen las obligaciones antes señaladas, se actualizan las hipótesis previstas como ilícitos fiscales, los cuales pueden ser infracciones de carácter

administrativo, o delitos fiscales, los cuales se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación.

En el Segundo Capítulo se analizará la responsabilidad en el ámbito fiscal, pues en esta materia existen tres clases de responsabilidades para las personas físicas o morales, la primera de ellas, es la fiscal, la cual se traduce generalmente en el pago de las contribuciones fiscales, y ante la omisión de dicha obligación, surge la segunda responsabilidad administrativa, en la cual procede la sanción económica que constituyen las multas previstas en el Código Fiscal de la Federación y en las otras leyes, además de las consecuencias jurídicas que pudieran resultar en la comisión de la infracción, sobre los bienes objeto del delito.

La tercera clase de responsabilidad es la penal, la cual se da por cometer delitos previstos en este caso, en el Código Fiscal de la Federación.

Para tener mayor conocimiento de las responsabilidades antes mencionadas, se analizará el concepto de persona, y el de capacidad, el que se dividirá en capacidad civil y capacidad fiscal, lo que permitirá posteriormente distinguir entre la responsabilidad civil, fiscal y en materia penal.

De la responsabilidad de las personas físicas o morales, se encuentran involucradas personas distintas conocidas como terceros, y en estas personas descansa el supuesto de los encubridores, materia de la presente tesis.

En el Tercer Capítulo analizaré brevemente los elementos que componen la teoría general del delito, en el que expondré el concepto de Delito, los elementos que lo integran, tanto en su aspecto positivo, como en su aspecto negativo, pues con ello se podrá determinar cuando una conducta reúne los elementos del tipo, sin que se actualice ninguno de los elementos negativos, para que el Ministerio Público determine ejercer o no la Acción Penal.

En este mismo capítulo, analizaré la clasificación del Delito a la luz de los teóricos del Derecho Penal.

Por último, en el Cuarto Capítulo, se estudia el encubrimiento regulado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece que: “es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito: con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines; ayude en cualquier forma al inculcado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculcado el objeto o provecho del mismo...”, Asimismo, expondré brevemente los antecedentes legislativos del delito de encubrimiento en materia fiscal, tema de la presente tesis.

Por lo tanto, se precisará la naturaleza jurídica del delito de encubrimiento en los delitos en materia fiscal, ya que por sus características especiales, este es un delito que no puede darse, sin la existencia de otro delito del cual dependa, es decir que para poder configurarse el encubrimiento en los delitos en materia fiscal resulta indispensable la configuración de otro diverso delito en esta materia, el cual no necesariamente se realizó por quien lo encubre, de ahí la importancia de analizar la naturaleza del mismo, así como los sujetos del delito, los presupuestos normativos de dicho delito de encubrimiento, para concluir con la clasificación del encubrimiento fiscal como delito.

Por lo tanto, al realizar este estudio jurídico del encubrimiento en materia fiscal, como delito, se podría tener una mayor comprensión y aplicación del mismo, para de esa forma poder integrar y comprobar de una forma más eficaz y con mayores elementos la responsabilidad de los sujetos que cometan el encubrimiento en los delitos en materia fiscal.

CAPÍTULO I

EL ILÍCITO FISCAL

SUMARIO: 1.1 Actividad Financiera del Estado. Concepto. 1.2 Noción de Derecho Financiero. 1.3 Concepto de Derecho Fiscal. 1.3.1 Características del Derecho Fiscal. 1.4 Concepto de Derecho Penal. 1.4.1 Características del Derecho Penal. 1.5 Derecho Penal Fiscal. 1.6 El ilícito fiscal. 1.6.1 Naturaleza del ilícito fiscal. 1.6.2 Clasificación del ilícito fiscal.

Para entender el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, es importante referirse a conceptos tales como la Actividad Financiera del Estado, Derecho fiscal, Derecho financiero, Derecho penal e ilícito fiscal entre otros.

1.1 Actividad Financiera del Estado. Concepto

En este capítulo se considera importante explicar de manera breve la Actividad Financiera del Estado, en virtud de que el Estado para lograr sus fines, necesita obtener recursos de los gobernados, de ahí derivan las obligaciones de los particulares de contribuir con el gasto público, como lo establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, de lo que tenemos que al no cumplir con ésta obligación, pueden derivar delitos en materia fiscal así como el encubrimiento de estos delitos, que nos ocupa.

La doctrina mexicana, considera que *“La organización y funcionamiento del Estado supone la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado.”*¹ En el mismo tenor, Rossy señala que *“lo financiero es la actividad del Estado*

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, 2ª Edición, Editorial Harla, México, 1998, pág. 3.

*consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades.”*²

La actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.³

Por su contenido y efectos, la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.⁴

Jorge Méndez Galeana establece que: *“En la historia del Estado, considerado como poder político al que se sujetan los pueblos han estado presentes dos aspectos esenciales como si fueran dos grandes columnas sobre las que se ha edificado y que le han permitido subsistir, para luego cumplir con otros fines, según sea el momento histórico. Estos dos aspectos han sido y son contar con recursos expresados en dinero y bienes, y con fuerza pública y militar. No tendría razón de ser un poder político que de inicio careciera de fuerza, de actividad financiera, que le permita procurarse recursos y atender reclamos de sus gobernados.”*⁵

² SERRA ROJAS, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 25.

³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* Pág. 3.

⁴ *Idem.*

⁵ MÉNDEZ GALEANA, Jorge, *“Introducción al Derecho Financiero”*, Editorial Trillas, pág. 11.

Ahora bien, la actividad financiera del Estado se realiza en tres momentos fundamentales:

- a) La obtención de ingresos, los cuales pueden llegarle al Estado tanto por instituciones o personas de Derecho privado, como serían aquellas dedicadas a la explotación de su propio patrimonio, tales como empresas industriales, comerciales, arrendadoras de inmuebles, prestadoras de servicios; como a través de instituciones de Derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos; o bien, por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus bienes patrimoniales de carácter permanente, es decir, el manejo de las finanzas públicas y del patrimonio del Estado.
- c) Gastos o erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de obras, así como diversas actividades y gestiones propias del Estado moderno.⁶

Jacinto Faya Viesca, opina que: *“El Estado moderno, en particular el contemporáneo, no se circunscribe únicamente a las funciones de gobernar ya que tiene asignadas otras ilimitadas. De entre las múltiples y variadas funciones del Estado, algunas son demasiado complejas pero indispensables para la consecución de sus fines. El Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas sociales y metas económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado, que constituyen precisamente la actividad financiera. Con el término financiero se*

⁶ *Ibidem*. Pág. 12.

designa generalmente a todo lo concerniente a la Hacienda Publica.”⁷

De acuerdo con las anteriores definiciones, podemos concluir que la actividad financiera del estado, consiste en la obtención de ingresos o recursos, de los particulares o de los gobernados, por parte del Estado, con el objeto de administrarlos para después destinarlos al cumplimiento de sus fines, y cubrir las necesidades de la Sociedad.

1.2 Noción de Derecho Financiero.

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, en sus tres momentos, que son: En primer lugar, el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos; el segundo momento, comprende la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos; así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.⁸

Tomando en consideración los tres momentos en que se desenvuelve la actividad financiera del Estado, los autores han mantenido la postura de que, desde el punto de vista jurídico, el Derecho Financiero se divide en tres ramas:

- Derecho Fiscal: Que se refiere a la captación de ingresos del Estado.
- Derecho Patrimonial del Estado: Relacionado con el manejo y gestión de sus bienes.

⁷ FAYA VIESCA, Jacinto, “*Finanzas Públicas*”, Editorial Porrúa, México, 1981, pág. 10

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero*”, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 17.

- Derecho Presupuestario: Que se ocupa de las erogaciones del Estado para cubrir los gastos públicos.⁹

Arturo de la Cueva, señala que el Derecho administrativo, el cual deriva a su vez del Derecho constitucional, da origen a lo que conocemos como Derecho financiero y como rama de éste, al Derecho fiscal, tributario o impositivo, como sigue:

“Cabe señalar que si se admite la existencia autónoma de la ciencia de las finanzas, concebida como el manejo general de los recursos económicos de toda entidad, tal rubro abarca tanto al sector público como al privado, por lo que para hablar con propiedad habría que hacer referencia a las finanzas públicas, tanto como a las finanzas privadas y que, desde un punto de vista teórico, cuestión discutible que no nos atañe abordar, la ciencia de las finanzas abarca ambos renglones, discrepando nosotros de la corriente doctrinaria que sólo hace referencia al sector público.

Al margen de la aclaración anterior, pensamos que las finanzas públicas constituyen un complejo contenido económico, contable, político, etc., lo cual sale del contexto del estudio que nos ocupa, de carácter fundamentalmente jurídico, por lo que habremos de circunscribirnos a los que se conoce como derecho financiero y más específicamente al derecho tributario, independientemente de que hayamos incluido, desde luego, consideraciones económicas, contables, políticas, etc., pero directamente relacionadas en el tema tratado.”¹⁰

Sáinz de Bujanda señala que *“el derecho financiero es la rama del derecho público interno que organiza los recursos Constitutivos de la hacienda pública del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines, añadiendo que tanto el derecho tributario, como el presupuestario, son ramas del derecho financiero.”¹¹*

⁹ MÉNDEZ GALEANA, Jorge, *Op. Cit.*, Pág. 13.

¹⁰ DE LA CUEVA, Arturo, *“Derecho Fiscal”*, Editorial Porrúa, México, 1999, Pág. 49.

¹¹ SAINZ DE BUJADA, Fernando, *“Lecciones de Derecho Financiero”*, Universidad Complutense, Madrid, 1979, Pág. 1, citado en DE LA CUEVA, *Op. Cit.*, pág. 49.

Mario Pugliese sostiene que *“el derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la aplicación de esas normas”*.¹²

Refugio de Jesús Fernández Martínez por su parte, define al Derecho Financiero como *“el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones. Así, el derecho financiero se manifiesta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado, así como la gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento.”*¹³

En resumen el Derecho Financiero, es el conjunto de normas jurídicas, que tienen por objeto, regular la actividad financiera del Estado.

Del Derecho Financiero se derivan diversas disciplinas, o ramas del Derecho, que tienen autonomía, como es el caso del Derecho Fiscal, de ahí la importancia de entender el concepto de Derecho Financiero, en el presente trabajo, para así poder entrar al estudio del Derecho Fiscal.

¹² PUGLIESE, Mario, *“Instituciones de Derecho Financiero”*, Editorial Porrúa, 2ª Edición, México, 1976, pág. 154.

¹³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *“Derecho Fiscal”*, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1998, pág. 11.

1.3 Concepto de Derecho Fiscal.

Diversos autores, han aportado un concepto de Derecho Fiscal, entre los cuales, destacan los siguientes:

Para Emilio Margáin, el Derecho fiscal es: *“El conjunto de disposiciones legales y de principios de de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco.”*¹⁴ Arturo de la Cueva, señala que *“el derecho tributario o fiscal, se ocupa de regular la captación de los ingresos impositivos.”*¹⁵

Por su parte, De la Garza lo define como *“el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales; a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento; a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones impuestas por su violación”.*¹⁶

Andreozzi afirma que *“el derecho tributario es la rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”.*¹⁷ A su vez Gianini señala que el derecho tributario es *“la rama del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación del tributo y analiza la consiguiente relación jurídica entre el ente público y el ciudadano.”*¹⁸

¹⁴ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, 16ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2003, pág. 9.

¹⁵ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.* pág. 48.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 26.

¹⁷ ANDREOZZI, Manuel, *“Derecho Tributario Argentino”*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, pág. 39.

¹⁸ GIANINI, A. D., *“Instituzione di Diritto Tributario”*, Settima Edizione Aggiornata, Dott A, Milano, 1956. pág. 5. Citado en DE LA CUEVA, *Op. Cit.* pág. 51.

También se han preocupado los autores por dividir al Derecho fiscal entre Derecho tributario sustantivo y Derecho tributario adjetivo, dentro del que podríamos incluir lo que se ha denominado Derecho tributario administrativo propiamente Derecho procesal fiscal, el cual regula la actividad del estado encaminada a obtener la observancia y aplicación del derecho sustantivo, así como los medios de oposición de los particulares a los actos y disposiciones de la autoridad hacendaria.¹⁹

Raúl Rodríguez Lobato, menciona que el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

“La definición anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así por que de nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo, la correcta caracterización del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas.”²⁰

¹⁹ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.*, Pág. 48-52.

²⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 11-15.

Para Refugio de Jesús Fernández Martínez, el derecho fiscal se define como *“el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.”*²¹

De las anteriores definiciones, se puede apreciar que el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero, que regula la actividad jurídica del fisco, la cual comprende la recaudación de ingresos, y la relación del Estado con los particulares en su calidad de contribuyentes.

1.3.1 Características del Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal, tiene ciertas características que lo convierten en una rama del Derecho autónoma, tal y como lo establece la doctrina.

En este sentido, Raúl Rodríguez Lobato señala que *“no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a los diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.”*²²

A su vez, Emilio Margáin dice que los partidarios de la autonomía del Derecho tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

²¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.*, Pág. 11.

²² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 16.

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- b) Los caracteres de la responsabilidad.
- c) El procedimiento económico coactivo.
- d) La figura jurídica de la exención.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.²³

De este modo, se tienen como particularismos los siguientes:

- a) La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento, sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La exención es una solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a través de una determinada categoría de contribuyentes.
- e) En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda

²³ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, Pág. 13.

lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y estén en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil y el Código Penal, etc.

- f) La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo solo se suspende si se otorga garantía al Estado.²⁴

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en su jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, que en su parte conducente dice: *“El Derecho fiscal como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características*

²⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 16 y 17.

*especiales que si la distinguen en el campo del Derecho administrativo y en el Derecho público, como mayor razón la distinguen en el campo del Derecho civil”.*²⁵

Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece que el Derecho fiscal *“constituye una disciplina jurídica cuyo objeto es regular la actividad jurídica del fisco y sus relaciones con los particulares.”*²⁶

Señala a este respecto, que por *“fisco”*, debemos entender al Estado como titular de la hacienda pública, y ésta se concibe como el conjunto de bienes y derechos estimables en dinero que posee el Estado en un momento dado, para hacer frente a sus necesidades propias de derecho público.²⁷

Así tenemos que el derecho fiscal se caracteriza y se distingue de otras ramas del Derecho, por determinados particularismos, que ya hemos mencionado, y que le son propios, pues conforman la materia que regula, independizándola de las demás ramas del Derecho.

Los particularismos a que se ha hecho referencia pueden concebirse desde tres puntos de vista, a saber: El primero consiste en los particularismos que distinguen al Derecho fiscal de otras ramas del derecho que son:

- La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria
- La naturaleza de la responsabilidad fiscal
- La sanción en el Derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual en sus propias normas

Asimismo, tenemos los particularismos del Derecho fiscal que vienen a constituir privilegios del crédito fiscal:

²⁵ *Ibidem.* Pág. 18.

²⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.*, Pág. 15.

²⁷ *Idem.*

- El Procedimiento Administrativo de Ejecución
- El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantías

Por último, los particularismos que constituyen un privilegio de la autoridad fiscal que son los siguientes:

- La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales
- La preferencia del fisco sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias
- Preferencia para la adjudicación de bienes en remate a favor del fisco
- El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas
- Prohibición del fisco de participar en los juicios universales²⁸

De todo lo anterior, tenemos que el Derecho fiscal tiene ciertas características o particularismos, como son las características de la obligación tributaria, el procedimiento administrativo de ejecución, el hecho de que el Estado siempre es el sujeto activo de la obligación, y esta consiste en un dar, entre otros, mismos que hacen que la doctrina considere al Derecho Fiscal como una rama del Derecho autónoma, la cual tiene métodos de estudio propios y un sistema de normas que la hacen ser una disciplina autónoma.

1.4 Concepto de Derecho Penal.

En la presente tesis, resulta necesario definir al Derecho penal, en virtud de que el tema que nos ocupa es el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, el cual está comprendido en la rama del Derecho llamada Derecho penal fiscal, del

²⁸ *Idem.*

cual también se dará un concepto, de acuerdo con las definiciones de Derecho fiscal y Derecho penal.

Pavón Vasconcelos, define al Derecho penal como *“el conjunto de normas jurídicas, de Derecho público interno, que definen los delitos y señalan las penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la permanencia del orden social.”*²⁹

Los autores distinguen, al definir éste, entre el Derecho penal objetivo y el subjetivo. Desde el punto de vista objetivo es el conjunto de normas jurídicas que asocia al delito, como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica. Sebastián Soler llama Derecho Penal *“a la parte del Derecho que se refiere al delito y a las consecuencias que éste acarrea, ello es, generalmente a la pena”*. El Derecho penal subjetivo se identifica con la facultad del Estado para crear los delitos, las penas y medidas de seguridad aplicables a quienes los cometan, o los sujetos peligrosos que pueden delinquir.³⁰

Cuello Calón afirma que, en sentido subjetivo, es el derecho a castigar (*ius puniendi*), el derecho del Estado a conminar la ejecución de ciertos hechos (delitos) con penas, y en el caso de su comisión, a imponerlas y ejecutarlas, afirmando que en tal noción está contenido el fundamento filosófico del Derecho penal.³¹

De lo anterior, podemos definir al Derecho Penal, como el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público, que tienen por objeto mantener el orden social, castigando conductas que son consideradas por la sociedad como delitos, en virtud de que son contrarias al bienestar de dicha sociedad y aplicando las penas correspondientes a esos delitos.

²⁹ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, “Derecho Penal Mexicano, Parte General”, 12ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1995, pág. 17 y 18

³⁰ *Ibidem*, Pág. 17.

³¹ CUELLO CALÓN, Eugenio, “DERECHO PENAL”, 9ª edición, Editorial Nacional, México, 1961, Pág. 145.

1.4.1 Características del Derecho Penal.

Así como todas las demás ramas del Derecho, el Derecho penal, tiene ciertas características que lo distinguen de otras, Pavón Vasconcelos, señala que son las siguientes:

- a) Público
- b) Sancionador
- c) Valorativo
- d) Finalista
- e) Personalísimo ³²

En primer lugar opina que el Derecho penal es público: ya que como los demás autores de la materia, sostiene la naturaleza pública del Derecho penal, en virtud de normar relaciones entre el individuo y la colectividad. Afirma que si el Derecho público es el conjunto de normas que regula las relaciones en que el Estado interviene como entidad soberana, y el Derecho privado se ocupa exclusivamente de las relaciones entre los particulares, es claro que el Derecho penal integra una rama del Derecho público al establecer una vinculación directa entre el poder público y los particulares destinatarios de sus normas. ³³

En el mismo sentido, Jiménez de Asúa, afirma que el Derecho penal es un Derecho público, porque exclusivamente el Estado es capaz de crear normas que definan delitos e impongan sanciones, en acatamiento al principio liberal: “*nullum crimen, nulla poena sine lege.*”³⁴

³² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 19.

³³ *Ibidem*, Pág. 20.

³⁴ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 20.

La segunda característica del Derecho penal que menciona Pavón Vasconcelos, es que el Derecho penal es Sancionador, argumentando lo siguiente:

“... el Derecho penal no crea las normas y, en esa virtud, no es un Derecho constitutivo sino simplemente sancionador. Por ello es del todo aceptable la idea expuesta por JIMÉNEZ DE ASÚA, de que el Derecho penal garantiza pero no crea las normas. La misión del Derecho penal -dice NOVOA-, es dar amparo, con la mas enérgica de las reacciones de que es capaz el Derecho, a los bienes jurídicos que tienen mayor jerarquía y significación social. Estos bienes jurídicos vitales pueden emanar, por ejemplo, del Derecho constitucional (integridad institucional y garantías constitucionales), del Derecho administrativo (deberes esenciales de los funcionarios públicos), del Derecho civil (derecho de propiedad), del Derecho comercial (eficacia del cheque), etc. Cuando se atenta contra uno de estos bienes jurídicos, quebrantando la norma consagrada respecto de ellos por la pertinente rama jurídica, en la forma determinada prevista por el precepto penal, se comete un delito, porque el legislador penal, estimando el alto valor de aquellos bienes, ha descrito como delictuosas esas conductas atentatorias, y ha prefijado para ellas una pena...”³⁵

La siguiente característica del Derecho penal es la de ser valorativo, Jiménez de Asúa señala que la filosofía de los valores, ha penetrado profundamente en el Derecho y por eso esta disciplina es valorativa.³⁶ Sebastián Soler, por su parte, argumenta que el mundo de las normas debe asentarse en la realidad, señalando también que *“el momento estrictamente jurídico se caracteriza no por esa mera comprobación o verificación de los hechos y de sus regularidades (ley natural), sino por la vinculación de esa realidad a un fin colectivo, en virtud del cual los hechos son estimados valiosos o no valiosos y, como consecuencia, procurados o evitados.”*³⁷

Pavón Vasconcelos afirma que la ley regula la conducta que los hombres deberán observar con relación a esas realidades, en función de un fin colectivamente perseguido y de una valoración de esos hechos. Que dichas normas son reguladoras de conducta, no comprobaciones de hecho; su contenido

³⁵ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 21-22.

³⁶ *ibidem*, Pág. 23.

³⁷ SOLER, Sebastián, citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 23.

es una exigencia, un deber ser, no una realidad, un ser. Lo que la ley natural predice es algo que, en sus líneas generales, efectivamente tiene que ocurrir; la que una norma jurídica dispone, puede, de hecho, no ocurrir. La ley jurídica puede ser, efectivamente transgredida. No toda transgresión a ese sistema regulador de la conducta impuesto en una sociedad conforme a una finalidad y a un sistema de valoraciones, importa necesariamente, sin embargo, una transgresión penal. Dentro de la escala de valores, existe un más y un menos y, conforme a la jerarquía de cada valor, el Derecho dispone distintas jerarquías de exigencia. El Derecho penal funciona, en general, como sistema tutelar de los valores más altos, ello es, interviene solamente ante las transgresiones que vulneran los valores fundamentales de una sociedad.³⁸

Otra característica del derecho penal es la de ser finalista, pues si se ocupa de conductas, no puede menos tener un fin. En realidad, el fin del Derecho penal puede ser mediato o inmediato: éste se identifica con la represión del delito, mientras el primero, tiene como meta principal, el lograr la sana convivencia social.³⁹

Así, la función esencial del derecho penal tiene la finalidad de tutela a través del poder coactivo del Estado (protección representada por la pena pública), bienes como lo son la vida humana, la integridad corporal, la libertad personal de acción y de movimiento, la propiedad, el patrimonio, etc., por lo que el derecho penal determina que tipo de contravenciones del orden social constituyen delito y señala las penas que han de aplicarse como consecuencia jurídica del mismo.⁴⁰

Por último, Pavón Vasconcelos afirma que *“si se atiende a que la pena únicamente se aplica al delincuente, por haber cometido el delito, sin sobrepasar su esfera personal, resulta que el Derecho penal tiene también como carácter*

³⁸ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 23

³⁹ *Ídem.*

⁴⁰ *Ibidem*, Pág. 24.

esencial ser un Derecho personalísimo; ello queda demostrado por el hecho de que la muerte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91 del Código Penal, elimina la responsabilidad del delincuente, al extinguir tanto la acción penal como las sanciones que se hubieren impuesto, excepción hecha de la reparación del daño y la de decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él.”⁴¹

Cabe mencionar, que el Derecho penal se ha dividido en dos partes que son: Parte General y Parte Especial. La primera comprende las normas secundarias, accesorias o simplemente declarativas referentes al delito, al delincuente y a las penas y medidas de seguridad; y la segunda parte, es decir, la especial se integra con los tipos penales y las penas que a cada delito corresponden.⁴²

Asimismo, el autor citado Francisco Pavón Vasconcelos, señala que dentro del conjunto de normas que se ocupan del delito y sus consecuencias, se han estimado como ciencias autónomas:

- a) El Derecho penal sustantivo;
- b) el Derecho penal adjetivo, también llamado formal, y
- c) el Derecho penal ejecutivo.

Para Luis Jiménez de Asúa, se puede hablar de Derecho material, Derecho formal y Derecho ejecutivo con relación a las normas jurídicas, quien afirma lo siguiente:

“las normas substantivas no deben aplicarse arbitrariamente, sino en forma sistemática y ordenada, y tal necesidad queda satisfecha mediante otros ordenamientos que señalan los procedimientos a seguir en la aplicación del Derecho material, recibiendo tales normas la denominación de Derecho adjetivo o instrumental, también llamado Derecho procesal. Este se define como el conjunto de normas jurídicas relativas a la forma de aplicación de

⁴¹ *Ídem.*

⁴² *Ibídem*, Pág. 25.

las reglas penales a casos particulares, queriéndose con ello destacar el dinamismo característico de sus normas, al considerar que mientras el Decreto penal material o sustantivo es abstracto y estático, el Derecho penal adjetivo o procesal es, por el contrario, concreto y dinámico: a él compete, a través de sus principios y procedimientos, precisar la existencia de los delitos y de los responsables y determinar en concreto las penas aplicables que, en abstracto, señalan los tipos penales. El Derecho penal ejecutivo está constituido por un compuesto de normas que se ocupa de la ejecución de las penas y ordinariamente se vincula, como una de sus ramas, con el derecho administrativo, desligando al juez del procedimiento que corresponde al cumplimiento de las penas. Denomínasele ordinariamente Derecho penitenciario y se integra por un conjunto de preceptos jurídicos referentes al tratamiento que los reos deben recibir al cumplimentar sus penas para lograr su efectiva readaptación social.”⁴³

Así de acuerdo con la doctrina, el Derecho Penal, tiene como características que es un Derecho público, sancionador, valorativo, finalista y personalísimo, ya que los delitos y las penas son fijados por el Estado, para el bienestar de la sociedad.

Otra característica del Derecho penal es que es un derecho sancionador, en virtud de que a los delitos cometidos les corresponde una sanción impuesta por el estado,

Asimismo, es valorativo, en virtud de que tutela ciertos valores de la sociedad que deben ser conservados, como la vida, la libertad, entre otros, y en este sentido, impone las penas correspondientes cuando existen conductas que van en contra de dichos valores, se señala también que el derecho penal es finalista, porque tiene como fin lograr la sana convivencia social, castigando las conductas que se consideran delitos, asimismo, tiene como fin proteger a la sociedad de que dichas conductas se realicen, es decir prevenir los delitos, y es personalísimo, porque las penas son aplicadas a la persona que comete el delito.

Por último podemos señalar que éste se divide en: derecho subjetivo, que es el que define la norma abstracta e impersonal, así como los presupuestos de

⁴³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 25-27.

los delitos; también se divide en derecho adjetivo, o procesal, que está encaminado a los procedimientos para aplicar la norma sustantiva, y por último, se divide en derecho ejecutivo, que es el que se encarga de que se lleve a cabo el cumplimiento de la pena impuesta por la conducta delictiva.

1.5 Derecho Penal Fiscal.

El Derecho Penal Fiscal surge de conjuntar dos ramas del derecho, que son como su nombre lo indica, el Derecho fiscal y el Derecho penal, Derecho que resulta esencial analizar en la presente tesis, ya que como se ha señalado anteriormente, el delito de encubrimiento que nos ocupa, es un delito especial que se encuentra regulado en la ley fiscal, por lo que se encuentra dentro de esta rama del Derecho conocida por la doctrina como *“Derecho penal fiscal”*, por lo que una vez explicados los conceptos antes mencionados, ahora se expondrá una definición de este concepto.

Raúl Rodríguez Lobato, al respecto nos dice que *“en todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimula a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.”*⁴⁴

De lo anterior, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe

⁴⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 183.

traer consigo, como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal que, establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.⁴⁵

Sobre el problema de la autonomía del derecho penal fiscal, Rodríguez Lobato explica que no considera que el Derecho penal, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico, se aplique en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, pues éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen; pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía, es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general, el Derecho penal común tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal.⁴⁶

A su vez, Arturo de la Cueva, señala que *“de la naturaleza propia de la norma jurídica, deriva la posibilidad de violación de la misma, así como la presencia de la coacción y la sanción que, entre, otros caracteres, la distinguen de las normas morales, religiosas y convencionales. Si bien lo deseable sería el cumplimiento espontáneo de las obligaciones, entre ellas las fiscales, en múltiples ocasiones el derecho y propiamente la ley, requieren de la coacción para imponer, de existir resistencia, la observancia de la norma jurídica aun en contra de la voluntad del sujeto obligado; sin tal posibilidad, la ley sería un simple desideratum.”*⁴⁷

Afirma el autor en cita, que el derecho penal fiscal constituye una de las diversas ramas del derecho penal general, mientras que la legislación fiscal represiva, independientemente de no encontrarse -al igual que muchas otras leyes

⁴⁵ *Ídem.*

⁴⁶ *Ídem.*

⁴⁷ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.*, Pág. 192.

sancionadoras- integrada en un solo cuerpo de leyes, forma parte de la estructura punitiva general del Estado. Señalando también, que *“La aplicación de las sanciones penales muchas veces busca la ejemplificación, realmente a través de la represión, al margen de la reparación del daño, cuando la administración debiera intensificar la prevención de las infracciones y delitos tributarios.”*⁴⁸

A este respecto, Eugenio Cuello Calón estima que el Derecho penal, subjetivamente constituye la facultad de sancionar del Estado (*ius puniendi*), mientras que objetivamente coincide con el derecho positivo en tanto que *“es el conjunto de normas jurídicas establecidas por el Estado que determina los delitos y las penas”*.⁴⁹

Asimismo, Arturo de la Cueva, considera que se puede explicar y justificar la existencia propia del derecho penal fiscal desde el punto de vista académico y doctrinario, así como desde una perspectiva legislativa, reglamentaria y jurisprudencial, en tanto rama del derecho penal general que constituye el tronco sancionador dentro de la estructura normativa; aunque también rechaza que el derecho penal fiscal sea autónomo e independiente del derecho penal general y del propio derecho fiscal, toda vez que de ambos deriva su propia explicación y justificación.⁵⁰

De lo anterior, señala que se aplican al derecho penal fiscal los principios generales del derecho penal, por lo que el derecho penal fiscal es una rama de derecho penal general integrado por las disposiciones que regulan las infracciones y los delitos fiscales, así como su penalidad, en vista a proteger el patrimonio del fisco.⁵¹

⁴⁸ *Ibidem*, pág. 193.

⁴⁹ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 145.

⁵⁰ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.*, Pág. 193.

⁵¹ *Ibidem*, Pág. 194.

Asimismo, afirma que los bienes jurídicamente tutelados por el derecho penal fiscal están constituidos por la porción del patrimonio público derivado de la captación tributaria, regulando la observancia de las obligaciones de los contribuyentes y recaudadores. Por lo tanto, el derecho penal fiscal muestra una dualidad consistente en que debe ser contemplado desde las respectivas posiciones del contribuyente y del administrador público.⁵²

Refugio de Jesús Fernández Martínez establece, que *“no se puede hablar tajantemente de un derecho penal fiscal y de un derecho penal común, porque el derecho penal es único, las penas que a éstos corresponden o establecen son únicas, no importa en qué ordenamiento legal se encuentre la norma que tipifique o señale determinada conducta como delito o infracción, se está en presencia de una norma de carácter penal.”*⁵³

Por lo tanto, este autor afirma que el derecho penal tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado, que son los tres aspectos que encierra toda norma de carácter penal.

Asimismo, tomando en consideración la finalidad que se persigue al establecer una norma penal en un ordenamiento legal, como lo son los de carácter fiscal, le imponen a dicha norma determinadas características, que la distinguen claramente de los demás delitos, y así expone las características de la norma penal fiscal que la diferencian de la del derecho penal común, como se expone a continuación:

- El derecho penal fiscal concibe la reparación civil y delictual; el derecho penal común sólo la delictual, toda vez que cuando hay lugar a la reparación del daño, éste debe cuantificarse o determinarse conforme al

⁵² *Ídem.*

⁵³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.*, Pág. 330 y 331.

derecho civil, salvo que se imponga como pena la misma sentencia, deberá cumplirse en los términos de ésta.

- El derecho penal fiscal sanciona tanto los hechos delictivos como los no delictivos, o sea las infracciones administrativas; el derecho penal común, solo sanciona los hechos delictuosos.
- El derecho penal fiscal sanciona tanto a las personas físicas como a las morales; el derecho penal común, sólo sanciona a las personas físicas.
- El derecho penal fiscal sanciona con penas pecuniarias a los incapaces y les impone responsabilidad; el derecho penal común no les imputa responsabilidad alguna.
- El derecho penal fiscal sanciona a personas que no intervienen en la relación jurídica fiscal. El derecho penal común sólo sanciona a los que intervinieron en la concepción o comisión del delito, a los que lo ejecutan y a los que encubren éstos.
- El derecho penal fiscal, en el caso de delitos, presume dolo, salvo prueba en contrario. El derecho penal común no se presume el dolo.
- El derecho penal fiscal sólo atiende a la reparación del daño. El derecho penal común atiende principalmente al castigo corporal y subsidiariamente a la reparación del daño.⁵⁴

De lo antes expuesto, se puede señalar que el Derecho penal fiscal es una rama del Derecho penal consistente en un conjunto de normas que regula las infracciones y delitos en materia fiscal.

Los autores antes citados, coinciden al señalar que no se puede hablar del Derecho penal fiscal como una rama autónoma del derecho, en virtud de que a

⁵⁴ *ídem.*

ésta se aplican los principios generales del Derecho penal, pero sanciona conductas ilícitas contempladas en la legislación fiscal.

1.6 El ilícito fiscal.

Para entender el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, resulta necesario definir al ilícito fiscal, pues solo cuando se cometen los ilícitos considerados en esta materia como delitos, se puede dar el encubrimiento objeto del presente trabajo.

Emilio Margaín Manautou define la infracción fiscal como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.⁵⁵

A su vez, Rodríguez Lobato, señala que *“en general, infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarado ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización, entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.”*⁵⁶

Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece que se entiende por infracción *“todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben.”*⁵⁷

⁵⁵ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, Pág. 325.

⁵⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 184.

⁵⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.*, Pág. 331.

Por lo tanto, de conformidad con el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, son infractores o responsables en la comisión de las infracciones previstas por las disposiciones fiscales, las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales, así como los que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que los hagan fuera de los plazos establecidos.⁵⁸

Así, todo infractor de acuerdo con nuestras disposiciones fiscales, queda sujeto a las siguientes consecuencias:

- Al pago de las contribuciones omitidas.
- A pagar el importe de la actualización correspondiente a las contribuciones omitidas.
- A cubrir los recargos que procedan por el tiempo transcurrido entre la omisión y el pago, sin que rebasen los causados en diez años.
- A liquidar las multas equivalentes hasta un 210 por ciento de lo omitido.
- Al pago de los honorarios por notificación del requerimiento de la contribución no pagada.
- Al reembolso de los gastos de ejecución.
- A la pena corporal que corresponda, si la conducta también constituye un delito fiscal, y se ejercita la acción penal correspondiente.⁵⁹

Las características de la conducta infractora determinadas por la doctrina que son: la conducta, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad, explicando cada una de la siguiente manera.⁶⁰

La conducta, es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera, deja sin

⁵⁸ *ídem.*

⁵⁹ *ídem.*

⁶⁰ *Ibídem*, pág. 332.

modificar ese mundo externo cuyo cambio se espera; la cual se integra por los siguientes elementos:

- La manifestación de la voluntad, que es la voluntad externa del hombre, esto es, que mientras no exteriorice su resolución de cometer un ilícito fiscal, no puede ser castigado. Puede consistir en la acción o en la omisión.
- El resultado, es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad, o por la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada que no se ejecuta.
- El nexo causal, entre la conducta y el resultado, que debe existir para que una conducta infractora se le pueda imputar a alguien.

Fernández Martínez define la antijuridicidad como la conducta manifestada que es contraria a lo que establecen las disposiciones fiscales, la contradicción entre la conducta y el derecho.⁶¹

La tipicidad -afirma-, consiste en encuadrar la conducta infractora exactamente con el supuesto previsto por la norma fiscal como infracción a la ley fiscal. Asimismo, explica la culpabilidad como el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible o sancionable, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible.⁶²

Por último, el autor mencionado nos dice que la punibilidad significa que exista una pena o sanción prevista por la ley correspondiente a la conducta infractora.⁶³

⁶¹ *ídem.*

⁶² *ídem.*

⁶³ *Ibidem*, pág. 333.

Por lo tanto, se puede decir que una infracción es una conducta que es contraria a la ley. En materia fiscal, una infracción, es una conducta de acción u omisión, que es contraria a lo que las disposiciones fiscales establecen.

1.6.1 Naturaleza del ilícito fiscal.

Arturo de la Cueva señala que en torno a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, que *“Giuliani Fonrouge habla de las orientaciones de la doctrina, a las que denomina penalista y administrativista, respectivamente, estimando que la primera considera que la represión de las violaciones fiscales corresponde al derecho penal, en virtud de la identidad de objetivos, mientras que la segunda asienta que se presenta una desobediencia a las disposiciones administrativas dirigidas al bienestar público, lo que da lugar a normas de punibilidad especiales distintas de las derecho penal en general.”*⁶⁴

Sobre lo anterior, Margarita Lomelí Cerezo manifiesta que *“tanto las sanciones penales como las administrativas son de carácter represivo o punitivo y la diferencia principal de ellas no está en un elemento substantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales... en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración.”*⁶⁵

⁶⁴ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.*, Pág. 195.

⁶⁵ LOMELÍ CERREZO, Margarita, citado en FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, *Op. Cit.*, Pág. 333.

1.6.2 Clasificación del ilícito fiscal.

Ahora bien, es necesario para la comprensión de la presente tesis, exponer la clasificación del ilícito fiscal, por lo que a continuación se enumeran las clasificaciones de los ilícitos fiscales que diversos autores han realizado.

Raúl Rodríguez Lobato clasifica las infracciones de acuerdo a sus diversas características, como sigue:

- a) **Delitos y faltas.** Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

- b) **Instantáneas y continuas.** Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

- c) **Simple y complejas.** Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

- d) **Leves y graves.** Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segunda son aquellas que se comenten conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención

de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.⁶⁶

A su vez, De la Cueva señala que *“las infracciones constituyen violaciones a las leyes administrativas que se encuentran sancionadas por la ley fiscal, mientras que en la comisión de delitos fiscales se imponen sanciones por violación a las disposiciones penales, aunque constatamos que tanto quienes cometen las infracciones como los delitos tributarios son sancionados por violar la normatividad relativa, pudiendo residir la sutil diferencia en la gravedad, en el grado, así como en la trascendencia de los efectos de la violación recogida y tipificada en la legislación fiscal.”*⁶⁷

Refugio de Jesús Fernández Martínez manifiesta que en materia fiscal las infracciones, atendiendo a la sanción correspondiente, pueden ser de tres tipos:

- Violaciones a las disposiciones fiscales sin el ánimo de evadir las prestaciones fiscales, no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de domicilio oportunamente, pero se continúa cumpliendo con las demás obligaciones normalmente. Se les llama también infracciones de omisión o leves y la sanción es de carácter económico, ya sea una cantidad fija o mínima, e impuesta por la autoridad administrativa.
- Infracciones fiscales propiamente dichas o en sentido estricto, son aquellas que traen como consecuencia la evasión deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza. Se les llama también infracciones de comisión o graves, y la sanción económica es en función del monto de lo evadido e impuesta por la autoridad administrativa.

⁶⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 184.

⁶⁷ DE LA CUEVA, Arturo, *Op. Cit.*, Pág. 196.

- Delitos fiscales, son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, existe dolo o mala fe, o sea la intención deliberada de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por la autoridad judicial.⁶⁸

Asimismo, señala que *“en materia fiscal, para poder determinar cuando estamos en presencia de una infracción o de un delito fiscal, debemos atender a la sanción que corresponda. Si la sanción es de carácter económico, se trata de una contravención o infracción; y si la sanción es de carácter corporal se esta en presencia de un delito fiscal. En el derecho penal común se atiende a la conducta para determinar el delito cometido, independientemente de la sanción que corresponda.”*⁶⁹

Cabe puntualizar, que en materia fiscal se puede dar el caso de que con la misma conducta se cometa una infracción y un delito fiscal, como en el contrabando. Hay infracción y un delito fiscal; la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la autoridad fiscal y la sanción recaída al delito será impuesta por la autoridad judicial.⁷⁰

Por lo anterior, y en atención a que hace una distinción entre infracciones fiscales y delitos, señala una clasificación de las infracciones fiscales, distinguiendo entre una clasificación doctrinal y una clasificación de la legislación mexicana de dichas infracciones, misma que a continuación se expone:

⁶⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.*, Pág. 333.

⁶⁹ *Ídem.*

⁷⁰ *Ídem.*

1.6.2.1 Clasificación Doctrinal de las Infracciones Fiscales.

Las infracciones han sido clasificadas por la doctrina, desde diversos puntos de vista, y así tenemos las siguientes:

- 1 Tomando en cuenta la manifestación de la voluntad, las infracciones pueden ser:
 - **Las infracciones de omisión.** Son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de evadir contribuciones, denominadas también contravenciones. Por ejemplo, no dar aviso de cambio de domicilio oportunamente.
 - **Las infracciones de comisión.** Son aquellas que se cometen con pleno conocimiento, o deliberado propósito de evadir el cumplimiento de las prestaciones fiscales, se le causa perjuicio al fisco. Ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.
- 2 Tomando en cuenta el momento de su cometimiento, las infracciones pueden ser:
 - a. **Infracciones instantáneas.** Son aquellas que se realizan o se agotan en el momento en que se cometen. Por ejemplo, no presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, cuando se tenga obligación de hacerlo.

- b. **Infracciones continuas.** Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten, hasta que el contribuyente deja de ejecutar los actos violatorios de las disposiciones fiscales, o sea que se realizan día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se este obligado.
- c. **Infracciones continuadas.** Son aquellas que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que su cometimiento es en forma escalonada, espaciada o discontinua, o sea a intervalos; se comete la infracción, se deja de hacerlo, para cometerla posteriormente, o sea con interrupciones de tiempo mas o menos prolongadas. Por ejemplo, declarar en un ejercicio fiscal ingresos menores a los realmente percibidos, en otro ejercicio declarar sus ingresos correctamente, para volver a declarar posteriormente en otro ejercicio, ingresos menores a los percibidos y así sucesivamente.

3 Tomando en cuenta las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

- a. **Infracciones simples.** Son aquellas con un solo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal. Por ejemplo, no efectuar el pago provisional del impuesto al valor agregado.
- b. **Infracciones complejas.** Son aquellas que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales, y a cada infracción le corresponde una sanción. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se esta obligado, implica no hacer los asientos dentro de los plazos legales; no conservarla a disposición de las autoridades; omitir ingresos; no presentar sus declaraciones correspondientes en forma correcta.

- 4 Tomando en cuenta sus consecuencias, las infracciones pueden ser:
 - a. **Infracciones leves.** Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de razón o denominación social oportunamente.
 - b. **Infracciones graves.** Son las que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.

- 5 Tomando en cuenta la naturaleza de las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:
 - a. **Infracciones administrativas fiscales.** Son las que califica y sanciona la autoridad hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones de carácter fiscal. Por ejemplo, presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta en forma extemporánea o sea fuera del plazo legal establecido por la ley.
 - b. **Infracciones administrativas no fiscales.** Son las que califica y sanciona cualquier autoridad administrativa que no sea hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones administrativas de naturaleza no fiscal. Por ejemplo, las impuestas por la Secretaria de Comercio y Fomento Industrial, por la violación de precios oficiales.
 - c. **Infracciones judiciales.** Son las que califica y sanciona la autoridad judicial, por ejemplo, no atender un requerimiento de comparecencia hecho por la autoridad judicial.

1.6.2.2 Clasificación de las Infracciones en Nuestra Legislación Fiscal Federal.

El Código Fiscal de la Federación en el Título IV, Capítulo I, regula todo lo relativo a las infracciones fiscales, clasificándolas de la siguiente manera:

1. Infracciones por caso fortuito o causa de fuerza mayor.

Son las que se cometen, con motivo de acontecimientos que están fuera del dominio de la voluntad del contribuyente, pues no pueden preverse o aún previéndose, no se puede evitar, e impiden que el contribuyente no pueda cumplir con la obligación impuesta por la ley, originando con ello perjuicios al fisco. Esta conducta no es sancionable por disposición expresa de la ley.

2. Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones.

Esta clase de infracciones, se calculan de acuerdo al monto de las contribuciones omitidas. Se encuentran reguladas en los artículos 76 y 77 del Código Tributario Federal.

3. Infracciones por errores aritméticos.

Son como su nombre lo indica, las cometidas por errores en las operaciones aritméticas, reguladas por el artículo 78 del citado ordenamiento legal, las cuales se sancionan con un 20% a 25% de lo omitido, y si se paga junto con los accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a partir de la fecha en

que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

4. Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.

Las infracciones relativas con el Registro Federal de Contribuyentes se encuentran reguladas por el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, y la sanción correspondiente se establece en el artículo 80 de dicho Código, y son las siguientes:

- No solicitar la inscripción cuando se esta obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente, de acuerdo con el artículo 79, fracción I del Código Fiscal de la Federación.
- No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, como lo establece el artículo 79 fracción II.
- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente (artículo 79 fracción III).
- No citar la clave del registro o no utilizar el código de barras que la contenga cuando este sea obligatorio, o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley, de conformidad con el artículo 79 fracción IV del Código Fiscal Federal.

- Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación, de personas morales, sin cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (artículo 79 fracción V).
- Señalar como domicilio para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto al que corresponda conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, conforme a lo establecido en el artículo 79 fracción VI.
- No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código (artículo 79 fracción VII).
- No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva (artículo 79 fracción VIII).
- No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva, de acuerdo con el artículo 79 fracción IX de Código Fiscal de la Federación.

5. Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 82 del citado ordenamiento y son las siguientes:

- No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos (artículo 81, fracción I).
- Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 81, fracción II).
- No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes (artículo 81, fracción III).
- No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución (artículo 81, fracción IV).
- No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de subsidio para el

empleo de conformidad con las disposiciones legales que lo regulan, o presentarla fuera del plazo establecido para ello (artículo 81, fracción V).

- No presentar el aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (artículo 81 fracción VI).
- No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código (artículo 81, fracción VII).
- No presentar la información a que se refieren los artículos 17, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla con forme lo establecen los mismos (artículo 81 fracción VIII).
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales (artículo 81 fracción IX).
- No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en los términos del artículo 29 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción X).
- No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos (artículo 81 fracción XI).

- No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea (artículo 81 fracción XII).
- No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86 fracción IX inciso b), 101, fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso (artículo 81 fracción XIII).
- No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con el artículo 86, fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso (artículo 81 fracción XVI).
- No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XV).
- No proporcionar la información a que se refiere la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XVI).

- No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XVII).
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 81 fracción XVIII).
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X y XVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 81 fracción XIX).
- No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9o. de este Código (artículo 81 fracción XX).
- No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 81 fracción XXI).
- No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XXII).
- No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XXIII).
- No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XXIV).

- No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación (artículo 81 fracción XXV).
- No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XXVI).
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-G de este Código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XXVII).
- No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XXVIII).
- No proporcionar la información señalada en el cuarto párrafo del artículo 30-A de este Código o presentarla incompleta o con errores (artículo 81 fracción XXIX).
- No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XXX).
- No proporcionar la información a que se refieren los artículos 86, fracción XIX, 97, fracción VI, 133 fracción VII, 145, fracción V y 154-TER de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma extemporánea (artículo 81 fracción XXXI).

6. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 84 del citado ordenamiento y son las siguientes:

- No llevar la contabilidad (artículo 83 fracción I).
- No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales (artículo 83 fracción II).
- Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código Fiscal de la Federación o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones (artículo 83 fracción III).
- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos (artículo 83 fracción IV).
- No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales (artículo 83 fracción VI).
- No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales (artículo 83 fracción VII).

- Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establezcan las disposiciones relativas (artículo 83 fracción VIII).
- Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios (artículo 83 fracción IX).
- No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales (artículo 83 X).
- No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles (artículo 83 fracción XI).
- No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional (artículo 83 fracción XII).
- No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados, cuando lo exijan las disposiciones fiscales (artículo 83 fracción XIII).
- No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere

el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (artículo 83 fracción XIV).

- No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81 fracción XV).
- No presentar el reporte a que se refiere la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 83 fracción XVI).

7. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las instituciones de crédito.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 84-B del citado ordenamiento y son las siguientes:

- No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta (artículo 84-A fracción I).
- Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta” (artículo 84-A fracción II).
- Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban (artículo 84-A fracción III).

- No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito (artículo 84-A fracción IV).
- Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente (artículo 84-A fracción V).
- No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código (artículo 84-A fracción VI).
- No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código (artículo 84-A fracción VII).

8. Infracciones relacionadas con los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito.

Estas infracciones se encuentran reguladas en el artículo 84-C del Código Tributario antes señalado, imponiendo la sanción en el artículo 84-D del mismo.

Estas infracciones las cometen los usuarios de los servicios, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A del Código Fiscal de la Federación, se infraccionan cuando hacen omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

9. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las empresas de factoraje.

Estas infracciones están reguladas en el artículo 84-E del Código Fiscal de la Federación, imponiendo la sanción en el artículo 84-F de dicho Código.

Se considera infracción en la que pueden incurrir las empresas en relación con las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del artículo 32-C del Código Fiscal de la Federación, el no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.

10. Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 86 del citado ordenamiento y son las siguientes:

- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros (artículo 85 fracción I).
- No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito (artículo 85 fracción II).

- No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades (artículo 85 fracción III).
- Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código (artículo 85 fracción IV).
- Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código (artículo 85 fracción V).

11. Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes, a los envases que contengan bebidas alcohólicas en los términos de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 86-A del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 86-B del citado ordenamiento y son las siguientes:

- No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas (artículo 86-A fracción I).
- Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas (artículo 86-A fracción II).
- Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como

no cerciorarse de que los citados envases o recipientes que contengan bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 86-A fracción III).

- No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello (artículo 86-A fracción IV).

12. Infracciones en que puedan incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.

Estas infracciones están reguladas por el artículo 87 del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en el artículo 88 del citado ordenamiento y son las siguientes:

- No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales (artículo 87 fracción I).
- Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos (artículo 87 fracción II).
- Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas (artículo 87 fracción III).

- Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código (artículo 87 fracción IV).
- Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales (artículo 87 fracción V).

13. Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros.

Las infracciones relacionadas con la responsabilidad fiscal de terceros, que se consideran muy importantes dentro del tema de la presente tesis, se encuentran previstas en los artículos 89 y 91-A del Código Fiscal de la Federación, y sancionadas en los artículos 90, 91, y 91-B del citado ordenamiento, respectivamente y son las siguientes:

- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan (artículo 89 fracción I).
- Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan (artículo 89 fracción II).
- Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales (artículo 89 fracción III).

- Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme. (artículo 91-A).

CAPÍTULO II

LA RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO FISCAL

SUMARIO: 2.1. Concepto de persona. 2.1.1 Persona Física. 2.1.2 Persona Moral. 2.2. Concepto de Personalidad Jurídica. 2.3. Concepto de capacidad. 2.4. Capacidad en el Derecho Civil. 2.4.1 Capacidad de Goce. 2.4.2 Capacidad de Ejercicio. 2.5. La responsabilidad en materia civil. 2.6. La responsabilidad en materia penal. 2.7. La responsabilidad en materia fiscal. 2.7.1. Responsabilidad fiscal de terceros. 2.7.2. Responsabilidad penal fiscal de terceros.

En el presente capítulo se enlistan diversos conceptos de persona, personalidad jurídica, capacidad, así como responsabilidad en distintas materias, como civil, penal y fiscal, ello con el propósito de definir quienes pueden cometer el delito de encubrimiento en materia fiscal, objeto de esta tesis.

2.1. Concepto de persona

“El vocablo *“persona”*, en su aceptación común, denota al ser humano, es decir, tiene igual connotación que la palabra *“hombre”*, que significa individuo de la especie humano de cualquier edad o sexo.”¹

Rafael Rojina Villegas, señala que por persona jurídica se entiende el *“ente capaz de derechos y obligaciones, es decir, el sujeto que puede ser susceptible de tener facultades y deberes, de intervenir en las relaciones jurídicas, de ejecutar actos jurídicos, en una palabra, el ente capacitado por el derecho para actuar*

¹ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *“Derecho Civil, Primer Curso, Parte General. Personas. Familia”*, 9ª edición, Editorial Porrúa, México, 1989. Pág. 301.

jurídicamente como sujeto activo o pasivo en dichas relaciones". Asimismo, menciona que en el derecho se distinguen las personas físicas de las morales, de tal manera que existe la persona jurídica individual y las personas jurídicas colectivas.²

Jurídicamente, persona significa todo ser o ente sujeto de derechos y obligaciones; con ello se alude tanto a los humanos como a las personas morales, precisamente los primeros como seres y a las segundas como entes. Ambos son sujetos de derechos y obligaciones.

A este respecto, Alfredo Domínguez Martínez señala que el derecho, no sólo ha reconocido que el hombre es el único sujeto capaz de tener facultades y deberes, sino también a ciertas entidades que no tienen una realidad material o corporal, a las que se les ha reconocido la capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones y poder actuar como tales entidades.³

De lo anterior, se desprende además que el concepto jurídico de persona es plenamente independiente de su concepto común; el primero se integra, como señala Alfredo Domínguez Martínez, con una serie de elementos ideales, inmateriales, creados por el Derecho que son precisamente los atributos de aquella; existen por estar considerados y formar parte de un orden jurídico; no ocupan un lugar en el espacio y por ende no pueden ser observados objetivamente; son creaciones jurídicas idealmente consideradas, cuyo conocimiento y comprensión debe ser emprendida invariablemente por quien tiene al Derecho como el centro de su atención.⁴

Enrique A. Gugliemi, define el concepto de persona como *"todos los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones (art. 30 de Código Civil)*

² ROJINA VILLEGAS, Rafael, *"Derecho Civil Mexicano"*, Volumen II, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág. 115.

³ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *"Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez"*, 6ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, Pág. 133.

⁴ *idem*.

(sic). Las personas pueden ser de existencia visible (o humanas) y de existencia ideal (o jurídicas). Nosotros sabemos que persona significa hombre, equivale a ser humano, pero según la moderna filosofía de Kelsen (filósofo del derecho de origen austriaco, de la escuela vienesa), persona equivale a decir: “centro de imputación de normas”, una pluralidad de normas que establecen derechos y obligaciones; a este criterio se ajustó todo el derecho positivo moderno”.⁵

El concepto jurídico de persona está compuesto por una serie de atributos, considerados como caracteres inherentes e imprescindibles de aquella; su conjunto integra dicho concepto. Como persona, se cuenta con esos atributos sin poder dejar de hacerlo, pues le son inseparables; su participación conjunta es la persona misma como creación y estructuración jurídica. En el Derecho existen dos tipos de personas, que son “Personas Físicas” y “Personas Morales”, las cuales se definirán a continuación.

2.1.1 Persona Física

En relación al concepto de “Persona Física”, Alfredo Domínguez Martínez, menciona que *“la acepción común del vocablo persona no coincide con su significado jurídico. La primera la hace coincidir con el ser humano; persona significa individuo de la especie humana; pero jurídicamente en cambio, los seres humanos son solo una de las dos especies de personas creadas por el Derecho y a su lado están las personas morales, que si bien en su estructura orgánica participan seres humanos, no son tales en si mismas, sino que se trata de entes resultados de una creación estrictamente jurídica, carente de toda objetividad física.”*⁶

⁵ GUGLIELMI, Enrique A., “*Instituciones de Derecho Civil*”, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1980. Pág. 15.

⁶ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Op. Cit.*, Pág. 131.

Para Kelsen, la persona se concibe como un centro común de imputación de actos jurídicos; este centro al cual se imputan dichos actos constituye la entidad de derecho.⁷

Rafael Rojina Villegas refiere que el hombre constituye la persona física, también llamada persona jurídica individual.⁸

De las anteriores definiciones, tenemos que las personas físicas son uno de los 2 tipos de personas que existen en el derecho, y son los individuos, es decir, los seres humanos.

2.1.2 Persona Moral

Enrique A. Gugliemi, en su libro *“Instituciones de Derecho Civil”*, expone algunos antecedentes del concepto de *“Persona Jurídica”*.

“En el primitivo derecho romano, el concepto jurídico de “persona” estaba reservado exclusivamente a los individuos.

Para las postrimerías de la República y principios del Imperio, surge la idea actual de persona, es decir, todo ente susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones.

...

Continuando con el desarrollo histórico, podemos agregar que a las ciudades conquistadas se les privaba de la independencia política, pero se les mantenía la capacidad de seguir actuando como personas jurídicas privadas; esta es la primera atribución de personería jurídica que se otorga.”

⁹

⁷ KELSEN, Hans, *“Teoría Pura del Derecho”*, Editorial Porrúa, Traducción del Original en Alemán, Roberto J. Vernengo, 6ª reimpresión, México, 1991. Pág. 32.

⁸ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, Pág. 115.

⁹ GUGLIELMI, Enrique A., *Op. Cit.*, Pág. 49.

Respecto de las personas morales o jurídicas colectivas, el Código Civil Federal en su artículo 25 establece que:

“Artículo 25.- *Son personas morales:*

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”

La doctrina ha clasificado a las personas jurídicas en dos ramas, que son las personas jurídicas de derecho público y las de derecho privado.

De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil Federal antes citado, son personas morales o personas jurídicas colectivas, el Estado, las Entidades Federativas, los municipios, los órganos del Estado, los organismos descentralizados, y cualquier otra que tenga ese carácter reconocido por las leyes.

Respecto de las Personas Jurídicas de derecho privado, Enrique A. Gugliemi señala que son las siguientes:

1) Las asociaciones y fundaciones que tengan por objeto principal el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir

bienes, no subsistan exclusivamente de asignación del Estado y obtengan autorización para funcionar;

a) Las asociaciones son entidades creadas por un acuerdo de voluntades de varias personas que persiguen un fin de interés común, sea altruista o lucrativo.

b) Las fundaciones las crea una persona, natural o jurídica, que hace una donación o legado con el objeto de que se destine a un cierto fin, siempre altruista, fijando las reglas a que ha de ajustarse su desenvolvimiento, designando sus administradores, etc.

2) Las sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar, y son:

a) *Sociedades civiles y comerciales*. Lo sustancial es el reconocimiento que hace la ley de su capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones. Nótese que en este inciso, a diferencia del anterior, la ley no exige los requisitos del “*fin de bien común*”, pues en estas sociedades el fin, generalmente, es de lucro. Pero sus fines no deben ser contrarios a la moral y las buenas costumbres y a los intereses públicos. Aunque la ley no lo mencione, es obvio que deben poseer un patrimonio propio.

b) *Asociaciones*. Se denominan generalmente, aquellos entes que no tiene fines de lucro; tales serían las deportivas, artísticas, científicas, religiosos, políticas, gremiales y profesionales. El derecho a asociarse es esencial a la vida del hombre en sociedad, y como tal, está amparado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

c) *Fundaciones*. Son entidades creadas con un objeto altruista y dotadas de un patrimonio para su cumplimiento. Nacen por un acto voluntario de su fundador. Éste puede ser una persona física o natural o jurídica.¹⁰

Respecto del fin de las personas jurídicas, el autor antes citado señala que las causales de extinción de las personas morales o jurídicas, son las siguientes:

“a) por deliberación de sus miembros, aprobada por autoridad competente;

b) por haberse abusado o incurrido en trasgresiones de las condiciones o cláusulas de la autorización legal;

c) por resultar imposible el cumplimiento de los estatutos;

d) porque la disolución es necesaria o conveniente a los intereses públicos;

e) por conclusión de los bienes destinados a sostenerlos;

f) por muerte de sus miembros;

g) por haberse dado cumplimiento total al objeto para el cual fue creada la institución.”¹¹

Asimismo, agrega que una causal más para la extinción o terminación de las personas morales, sería, en el caso de las sociedades civiles y comerciales, *“el vencimiento del plazo de duración de la sociedad”*, que debe establecerse en el acta constitutiva o contrato de sociedad.¹²

¹⁰ *Ibíd*em, pág. 52 a 54.

¹¹ *Ibíd*em, Pág. 54.

¹² *ídem*.

2.2. Concepto de Personalidad Jurídica

Una vez expuesto el concepto de persona, así como los dos tipos de persona que existen en el derecho, resulta necesario señalar de manera breve, un concepto de personalidad jurídica.

Alfredo Domínguez Martínez define la personalidad jurídica, como la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones.¹³

Señala este autor, que la personalidad jurídica no admite alteración alguna en cuanto a su naturaleza, alcances y contenido, ya sea respecto de un sujeto en particular e independientemente de otros, o bien si dicha personalidad es comparada con la de sus congéneres, es decir, *“la personalidad jurídica del primero es idéntica a la de cualquier otro; no hay diferencia alguna entre la personalidad de alguien y la de otra persona. En todos los sujetos, trátase de personas físicas o de morales, la personalidad es la misma. No es una sola personalidad para todos los sujetos, sino mas bien, la sustancia, los alcances, el contenido en si de la personalidad jurídica son idénticos en las de todos y cada uno de los sujetos.”*¹⁴

Por lo que afirma que no se puede tener más o menos personalidad jurídica comparativamente con otras personas; y que no se puede ser más o menos persona, es decir, que se tiene personalidad jurídica y así se es persona y es suficiente con que el orden jurídico reconozca este carácter para que se tenga personalidad sin limitación alguna.

Respecto de las personas morales, explica Domínguez Martínez que su

¹³ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Op. Cit.*, Pág. 129.

¹⁴ *idem.*

personalidad dista mucho de ser ilimitada; ya que la ley debe y suele fijar los requisitos a satisfacer por una persona moral para alcanzar el reconocimiento de su personalidad jurídica; cumplidos y satisfechos esos requisitos, la personalidad se alcanza *ipso jure*, sin posibilidad legal de desconocimiento discrecional.¹⁵

Es decir, la personalidad jurídica, es la aptitud de ser sujeto de derechos y obligaciones, y toda persona tiene personalidad jurídica, por el hecho de tener la calidad de persona, por lo que toda persona tiene la aptitud de tener derechos y obligaciones.

Lo anterior, se expresa en virtud de que a continuación se definirá uno de los atributos y quizá el más importante de la personalidad que es la capacidad jurídica, la cual cobra su importancia en el presente trabajo ya que tomando los elementos de este concepto, podremos determinar los sujetos que pueden cometer el delito de encubrimiento que nos ocupa.

2.3. Concepto de capacidad

Para Alfredo Domínguez Martínez la capacidad es el primer atributo de la personalidad, y menciona la siguiente definición: *“En su sentido amplio, es decir, por capacidad en general, entendemos la aptitud del sujeto para ser titular de derechos y obligaciones, de ejercitar los primeros y contraer y cumplir las segundas en forma personal y comparecer en juicio por derecho propio”*.¹⁶

Asimismo, señala las consideraciones siguientes:

- Primera: La capacidad da por supuesta la personalidad jurídica, es decir, ésta es, como apuntábamos, la aptitud para ser sujeto titular de derechos y

¹⁵ *Ibidem*, pág. 131.

¹⁶ *Ibidem*, pág. 166.

obligaciones, en tanto que la capacidad es, en principio, la aptitud ya del sujeto. Ambos conceptos han sido objeto de confusión, pues hay opiniones razonadas de considerarlos una misma institución jurídica.

- Segunda: Según el concepto vertido sobre capacidad, esta comprende dos especies-; una substancial o de fondo, la cual implica la posibilidad de la titularidad apuntada y a la que suele denominarse capacidad jurídica y mas frecuentemente en nuestro medio capacidad de goce, así denominada por nosotros de aquí en adelante; la otra, por su parte que es adjetiva, procedimental y cuya dinámica tiene lugar mediante el otorgamiento de actos jurídicos; se trata de la capacidad de obrar y mas conocida entre nosotros como capacidad de ejercicio.
- Tercera: A su vez, la capacidad de ejercicio da lugar a dos posibilidades, la de ejercitar derechos y contraer y cumplir obligaciones por una parte y la de intervenir en juicio personalmente por la otra.¹⁷

Por su parte, Rafael Rojina Villegas, menciona a este respecto, que la capacidad es el atributo más importante de las personas, por lo que todo sujeto de derecho, por serlo, debe tener capacidad jurídica; ésta puede ser total o parcial.¹⁸

Asimismo, señala que la capacidad se divide en capacidad de goce y capacidad de ejercicio. *“Es la capacidad de goce el atributo esencial e imprescindible de toda persona, ya que la capacidad de ejercicio que se refiere a las personas físicas, puede faltar en ellas y, sin embargo, existir la personalidad.”*¹⁹

Ignacio Galindo Garfias, define la capacidad como *“la aptitud de una persona para adquirir derechos y asumir obligaciones como la posibilidad de dicha persona pueda ejercitar esos derechos y cumplir sus obligaciones por sí mismo. La capacidad comprende dos aspectos: a) la capacidad de goce, que es aptitud*

¹⁷ *Ídem.*

¹⁸ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, Pág. 431

¹⁹ *Ídem.*

para ser titular de derechos y obligaciones, y b) la capacidad del ejercicio que es la aptitud para hacer vales aquellos y cumplir éstas, por sí mismo.”²⁰

2.4. Capacidad en el Derecho Civil

Enrique Gugliemi, nos dice que la capacidad es *“la aptitud de las personas para adquirir derechos y contraer obligaciones”*. *Es fácil advertir la estrecha relación que existe entre “estado” y “capacidad”, puesto que el estado es la base sobre la cual descansa la capacidad.”²¹* Asimismo, señala que se divide en dos tipos, que son *“Capacidad de Derecho”* y *“Capacidad de Hecho”*, por lo que define la primera de la siguiente forma:

“Es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. Se vincula con la misma personalidad humana, por lo cual, todas las personas son, en principio, capaces de derecho. No existe incapacidad de derecho absoluta (ejemplos de incapacidad de derecho absoluta serían la esclavitud y la muerte civil). Pero, en cambio, sí puede haber incapacidades de derecho relativas; por ejemplo, el derecho de contratar de un menor sometido aún a la “patria potestad”, está impedido de celebrar contrato con su padre, se puede pensar que habría abusos por parte de éste y nacería un conflicto de intereses, por eso, interviene la ley y prohíbe tales contratos, creando una incapacidad de derecho (es tal porque proviene de la ley)”²²

En cambio, la capacidad de hecho la explica como la aptitud para ejercer derechos y contraer obligaciones. Mientras la capacidad de derecho se refiere al goce, aquélla se vincula con el ejercicio de los derechos.²³

Por lo tanto, la capacidad es el atributo de la personalidad, mediante la cual se es titular de derechos y obligaciones, asimismo, se tiene la aptitud de ejercer

²⁰ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 387 y 388.

²¹ GUGLIELMI, Enrique A., *Op. Cit.*, Pág. 39.

²² *Ibidem*, Pág. 40.

²³ *idem*.

esos derechos y obligaciones, sin embargo, tal situación se distingue en el derecho civil, señalando que existen dos tipos de capacidad, una es la capacidad de ser titular de derechos y obligaciones y la otra es la capacidad de ejercer los mismos, por lo que en el presente apartado se procede a explicar y definir los 2 tipos de capacidad mencionados.

2.4.1 Capacidad de Goce

Resulta necesario para el desarrollo de la presente tesis, explicar el concepto de capacidad de goce así como sus consecuencias de derecho, pues mas adelante se definirán los sujetos que pueden cometer el delito de encubrimiento, así como la capacidad que requieren para ello.

En primer lugar, se explicará el concepto de capacidad de goce como atributo de la personalidad. Respecto de esta capacidad de goce, Rafael Rojina Villegas señala que es la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones. Todo sujeto debe tenerla, si se suprime, desaparece la personalidad por cuanto que impide al ente la posibilidad jurídica de actuar.²⁴

Ignacio Galindo Garfias, define la capacidad jurídica como la aptitud para adquirir derechos y ejercitarlos. Esta definición muestra que hay dos grados en la capacidad: 1° La capacidad de disfrute o aptitud para ser titular de derechos civiles; 2° La capacidad de ejercicio o poder para utilizarlos y transmitirlos a terceros.”²⁵

Señala que *“mediante la capacidad de goce, en el derecho moderno, todas las personas se encuentran en la posibilidad de participar en la vida jurídica; son*

²⁴ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, Pág. 432.

²⁵ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 391.

*tenidas en cuenta por el Derecho, en cuanto pueden ser sujetos de derechos y obligaciones”.*²⁶

Por lo tanto, la capacidad de goce, que corresponde a toda persona y que es parte integrante de la personalidad, puede existir sin que quien la tiene, posea la capacidad de ejercicio. A esta ausencia de capacidad de ejercicio se alude generalmente, cuando se dice que una persona es incapaz o está incapacitada. La incapacidad entonces, se refiere a la carencia de aptitud para que la persona, que tiene capacidad de goce, pueda hacer valer sus derechos por sí misma, como lo afirma Ignacio Galindo Garfias.²⁷

De igual forma, Raúl Ortiz Urquidi, explica que la capacidad de goce es la aptitud que toda persona tiene para ser titular de derechos y obligaciones, aclarando que todas personas, por el solo hecho de ser personas, la tienen, ya que no es posible concebir la existencia de nadie sin ella. *“Por ello mismo se dice que la capacidad de goce es inmanente de la personalidad y que en el fondo se identifica con ésta, como justificadamente lo sostiene Bonnecase en sus Elementos de Derecho Civil.”*²⁸

Ahora bien, el artículo 22 del Código Civil Federal, establece respecto a la capacidad jurídica de las personas físicas lo siguiente:

“Artículo 22.- *La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código...”*

Respecto a la capacidad de las *“Personas Morales”*, el citado autor Ignacio Galindo Garfias, en su libro de *“Derecho Civil, Primer Curso”*, expone que las personas morales tienen una capacidad de goce limitada por el objeto de su

²⁶ *ídem.*

²⁷ *Ibidem*, Pág. 388 y 389.

²⁸ ORTIZ URQUIDI, Raúl, *“Derecho Civil, Parte General”*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México 1986, Pág. 297.

institución y sólo pueden ejercer los derechos que sean necesarios para realizar esa finalidad.²⁹

Aclara también que una segunda limitación a la capacidad de goce de esas personas morales, se encuentra en la naturaleza de su estatuto, y como ejemplos señala que una sociedad civil, no tiene capacidad para realizar actos de comercio, en forma permanente, dedicando a ello su actividad; que una asociación civil no tiene capacidad para realizar actos preponderantemente económicos; asimismo, una fundación carece de capacidad para realizar fines políticos, etc.³⁰

Los artículos 26, 27 y 28 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establecen las limitaciones a la capacidad que tienen las personas morales o jurídicas, como se transcribe a continuación:

“Artículo 26.- Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.”

“Artículo 27.- Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.”

“Artículo 28.- Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.”

2.4.2 Capacidad de Ejercicio

En el presente apartado, se definirá el concepto de capacidad de ejercicio, así como su comienzo y su fin, ya que resulta muy importante definir éste concepto en la presente tesis, para así en los capítulos posteriores poder definir

²⁹ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 391.

³⁰ *Ídem.*

tanto los sujetos que pueden cometer el delito de encubrimiento, como su responsabilidad en el derecho.

Raúl Ortiz Urquidi, define la capacidad de ejercicio como *“la aptitud que tienen determinadas personas para hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí mismas.”*³¹ Dicha capacidad necesariamente supone la de goce, pues si ésta no existe, tampoco puede existir aquella, y ello por la sencilla razón de que si no se es titular de derechos y obligaciones (capacidad de goce) no es posible pensar en el ejercicio de los primeros ni en el cumplimiento de las segundas, ni por otro ni por sí (capacidad de ejercicio) en forma o manera alguna.³²

Asimismo, Galindo Garfias explica que la capacidad de ejercicio depende de la edad de la persona, ya que se adquiere a los 18 años; sin embargo según el artículo (artículo 647 del Código Civil), los mayores de dieciocho años, que padezcan locura, idiotismo, imbecilidad, los sordomudos que no saben leer y escribir, los ebrios consuetudinarios y los que hacen habitualmente uso de drogas enervantes, carecen de la capacidad de ejercicio, quienes solo pueden hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones por medio de un representante (artículo 450 del Código Civil).³³

Respecto al comienzo de la capacidad de ejercicio, de acuerdo con el Código Civil Federal, así como la doctrina, ésta capacidad de ejercicio, comienza de la mayoría de edad, de conformidad con los siguientes artículos de dicho ordenamiento:

“Artículo 646.- *La mayoría de edad comienza a los dieciocho años cumplidos.”*

³¹ ORTIZ-URQUIDI, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 297.

³² *Ídem.*

³³ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 389.

“Artículo 647.- *El mayor de edad dispone libremente de su persona y de sus bienes.”*

Es decir, que de acuerdo con el artículo 646 antes citado, la mayoría de edad se adquiere a los 18 años, y con ella, se adquiere la capacidad de ejercicio, pues el artículo 647 del ordenamiento legal en cita, los mayores de edad, disponen de su persona y sus bienes, es decir, la aptitud de ejercer derechos y obligaciones.

Ahora respecto a la pérdida o anulación de la capacidad de ejercicio, el Código Civil Federal, establece lo siguiente:

“Artículo 635.- *Son nulos todos los actos de administración ejecutados y los contratos celebrados por los incapacitados, sin la autorización del tutor, salvo lo dispuesto en la fracción IV del artículo 537.”*

“Artículo 636.- *Son también nulos los actos de administración y los contratos celebrados por los menores emancipados, si son contrarios a las restricciones establecidas por el artículo 643.”*

“Artículo 637.- *La nulidad a que se refieren los artículos anteriores, sólo puede ser alegada, sea como acción, sea como excepción, por el mismo incapacitado o por sus legítimos representantes; pero no por las personas con quienes contrató, ni por los fiadores que se hayan dado al constituirse la obligación, ni por los mancomunados en ellas.”*

“Artículo 638.- *La acción para pedir la nulidad, prescribe en los términos en que prescriben las acciones personales o reales, según la naturaleza del acto cuya nulidad se pretende.”*

“Artículo 639.- *Los menores de edad no pueden alegar la nulidad de que hablan los artículos 635 y 636, en las obligaciones que hubieren contraído sobre materias propias de la profesión o arte en que sean peritos.”*

“Artículo 640.- *Tampoco pueden alegarla los menores, si han presentado certificados falsos del Registro Civil, para hacerse pasar como mayores o han manifestado dolosamente que lo eran.”*

Ignacio Galindo Garfias, señala que esta capacidad, se adquiere a los dieciocho años cumplidos, perdiéndose con la muerte, en el entendido de que este supuesto es en tratándose de personas normales, es decir, que estén en pleno uso y goce de sus facultades mentales.

Señala también que como bien puede acontecer, que determinada persona llegue a padecer alguna perturbación psíquica que la coloque en condición de incapaz para realizar por sí misma su vida jurídica. El Derecho resuelve esta situación mediante la institución de la interdicción, cuyo efecto es precisamente el de anular la capacidad de ejercicio, y que debe ser declarado judicialmente de acuerdo con lo que al respecto establece el Código de procedimientos Civiles.³⁴

De lo antes explicado, se concluye, que la capacidad de ejercicio, es la aptitud de ejercer derechos y obligaciones, la cual posee toda persona que haya cumplido la mayoría de edad, y dicha capacidad se pierde por la muerte o por diversas circunstancias especiales contempladas en la ley.

2.5. La responsabilidad en materia civil

En el presente apartado, se definirá la responsabilidad de las personas en materia civil, para entender las diferencias de la responsabilidad en el ámbito penal, así como la responsabilidad penal fiscal, materia de la presente tesis.

En primer lugar, se expondrá el concepto de responsabilidad civil, para después explicar los tipos de responsabilidad y sus consecuencias jurídicas.

³⁴ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 310 y 311.

Rafael Rojina Villegas, señala que por responsabilidad civil se entiende: “cuando una persona causa un daño a otra, por culpa o dolo, existiendo una relación directa o indirecta entre el hecho y el daño. No basta la simple comisión del daño dentro del sistema admitido en el derecho positivo y confirmado por la doctrina y la jurisprudencia, para que nazca la obligación de indemnizar a la víctima.”³⁵

El Código Civil Federal establece en sus artículos 2106 y 2107 lo siguiente:

“Artículo 2106.- La responsabilidad procedente de dolo es exigible en todas las obligaciones. La renuncia de hacerla efectiva es nula.”

“Artículo 2107.- La responsabilidad de que se trata en este Título, además de importar la devolución de la cosa o su precio, o la de entrambos, en su caso, importará la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios.”

José Puig Brutau, para explicar la responsabilidad civil por actos ilícitos, aclara la diferencia entre los ilícitos penales y de carácter civil de la siguiente manera:

“El ordenamiento jurídico distingue claramente los delitos penales, que son las acciones y omisiones previstas y penadas en el Código penal, y los actos ilícitos civiles, que son actos u omisiones en que interviene culpa (dolo) o negligencia no tipificados por la ley penal, pero susceptibles de fundar una acción de reparación o indemnización en el ámbito civil.

Los primeros se rigen por las disposiciones del Código penal, como dispone el artículo (sic) 1.092 del Código Civil: “Las obligaciones civiles que nazcan de los delitos o faltas se regirán por las disposiciones del Código Penal”. Los segundos son “Actos y omisiones en que intervenga culpa o negligencia no penadas por la ley”. Como dice el artículo (sic) 1.903 Código Civil, que se rigen por los artículos (sic) 1.092 a 1.910 del mismo Código.”³⁶

³⁵ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de Derecho Civil I, Introducción, Personas y Familia*, 22ª edición, Editorial Porrúa, México, 1988. Pág. 121.

³⁶ PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Compendio de Derecho Civil, Volumen II, Derecho de Obligaciones. Contratos y Cuasi Contratos. Obligaciones Derivadas de Actos Ilícitos*. Pág. 619.

Asimismo, este autor, realiza una clasificación de la responsabilidad civil, señalando, que la misma se divide en contractual y extracontractual; la primera consiste en: *“la infracción de una obligación resultante de un contrato”*,³⁷ y la segunda, *“deriva del daño producido a otra persona, sin que exista una relación jurídica de carácter convencional entre el autor del daño y quien lo sufre. Implica la trasgresión de una norma de Derecho objetivo que impera entre las partes sin necesidad de su aceptación, por tratarse, en definitiva, de la infracción de la norma de no causar daño a otro (neminem laedere).”*³⁸

Respecto a los elementos de la responsabilidad civil, José Puig Brutau, señala que *“este acto ilícito civil es una figura o categoría general caracterizada por la concurrencia de los siguientes rasgos: es un hecho ilícito que causa daño a otra persona y que se produce por culpa o negligencia de su autor. Como dice el artículo 1.082 C.c.; “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo la culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”. Es una categoría general o abierta que permite en todo caso la reacción contra una trasgresión jurídica, aunque no corresponda a un tipo determinado. Como ha dicho un autor, no es necesario que un acto generado de responsabilidad civil tenga un nombre conocido y basta que signifique el quebrantamiento de los deberes que el Derecho impone a las partes.”*³⁹

Rafael Rojina Villegas, en su libro *“Derecho Civil Mexicano”*, establece como elemento esencial de la responsabilidad civil el Daño, señalando al respecto lo siguiente:

“La existencia de un daño es una condición sine qua non de la responsabilidad civil, es evidente que para que exista la obligación de reparar, es necesario que se cause un daño. Además de este elemento, deberá existir la culpa y la relación causal entre el hecho y el daño. Se ha planteado el problema importante de determinar si sólo el daño patrimonial

³⁷ *Ibidem*, Pág. 620.

³⁸ *Ídem*.

³⁹ *Ibidem*, Pág. 621.

es susceptible de reparación, o también el derecho debe imponerla cuando se cause un daño moral.”⁴⁰

El Código Civil Federal vigente, define el daño en su artículo 2108, de la siguiente manera:

“Artículo 2108.- *Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.”*

Puig Brutau, señala respecto del Daño, que sin éste no existe obligación de indemnizar, y define el daño como: *“todo menoscabo material o moral causado contraviniendo una norma jurídica, que sufre una persona y del cual haya de responder otra.”⁴¹*

Asimismo, puntualiza que *“La responsabilidad civil trata de reparar un perjuicio y si éste no queda demostrado, no existirá acto ilícito civil. Únicamente las conductas tipificadas como delitos y faltas en el Código penal son sancionadas con independencia del daño que hayan podido causar. El actor ha de demostrar, necesariamente, la realidad del daño que ha sufrido y su cuantía.”⁴²*

El Código Civil Federal, define el concepto de perjuicio en su artículo 2109, que a la letra dice:

“Artículo 2109.- *Se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.”*

Asimismo, en el citado ordenamiento se establece el tratamiento que ha de darse a la responsabilidad civil en los artículos 2110, 2111 y 2117, mismos que a continuación se transcriben:

⁴⁰ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, Pág.129.

⁴¹ PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Op. Cit.*, Pág. 625.

⁴² *ídem.*

“Artículo 2110.- Los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse.”

“Artículo 2111.- Nadie está obligado al caso fortuito sino cuando ha dado causa contribuido a él, cuando ha aceptado expresamente esa responsabilidad, o cuando la ley se la impone.”

“Artículo 2117.- La responsabilidad civil puede ser regulada por convenio de las partes, salvo aquellos casos en que la ley disponga expresamente otra cosa.

Si la prestación consistiere en el pago de cierta cantidad de dinero, los daños y perjuicios que resulten de la falta de cumplimiento, no podrán exceder del interés legal, salvo convenio en contrario.”

2.6. La responsabilidad en materia penal

En la presente tesis, resulta importante señalar el concepto de responsabilidad en materia penal, pues con base en ésta, se podrá determinar la responsabilidad que tienen los sujetos que cometen el delito de encubrimiento en materia fiscal, tema de la presente tesis.

Respecto de este tema, Rafael Rojina Villegas, señala que en la responsabilidad penal, bastará el daño y aún más, bastará que sólo implique la preparación de un delito o la tentativa para ejecutarlo,⁴³ de acuerdo a lo siguiente:

“...existen dos grandes tipos de responsabilidad: civil y penal, según sea la naturaleza de los valores lesionados. Podemos distinguir los valores de la comunidad y los valores de la personalidad pero entendiendo estos términos según la trascendencia de los mismos, a efecto de que si la ofensa es a los intereses generales, a la sociedad misma, existe responsabilidad penal por haberse violado los valores de la comunidad; en cambio, si el hecho ilícito ataca sólo aquellos intereses personales, que no trascienden a la sociedad,

⁴³ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, Pág.129.

ni ponen en peligro las condiciones de existencia de la misma, entonces existirá sólo responsabilidad civil. El criterio patrimonial no puede servir de base para afirmar que la responsabilidad civil se presenta cuando se atacuen intereses patrimoniales y en cambio, la responsabilidad penal cuando se violen otros valores, dado que hay ciertos delitos contra la propiedad y en general contra el patrimonio. Tanto éstos como aquellos delitos contra la persona, sí atacan los valores de la comunidad, no obstante que en cada caso lesionen sólo y en forma directa intereses individuales, pues por la gravedad misma de la ofensa se ponen en peligro las condiciones necesarias para la subsistencia de la sociedad...”⁴⁴

A sobre este punto, el artículo 12 del Código Penal vigente en el Distrito Federal dispone:

“Artículo 12.- *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.*

Para imponer la pena de la tentativa el juez tomará en cuenta, además de lo previsto en el artículo 52, el mayor o menor grado de aproximación al momento consumativo del delito.

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.”

De lo antes señalado, y tal como lo establece Rafael Rojina Villegas, en su libro *“Derecho Civil Mexicano”*,⁴⁵ el artículo 13 del Código Penal para el Distrito Federal Vigente, señala que son responsables los siguientes sujetos:

“Artículo 13.- *Son autores o partícipes del delito:*

- I.-** *Los que acuerden o preparen su realización.*
- II.-** *Los que los realicen por sí;*
- III.-** *Los que lo realicen conjuntamente;*
- IV.-** *Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;*
- V.-** *Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;*
- VI.-** *Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;*

⁴⁴ *ibídem*, Pág. 122 y 123.

⁴⁵ *ibídem*, Pág. 130.

VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxiliien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y

VIII.- los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad.

Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta por el artículo 64 bis de este Código.”

“Artículo 14.- Si varios delincuentes toman parte en la realización de un delito determinado y alguno de ellos comete un delito distinto, sin previo acuerdo con los otros, todos serán responsables de la comisión del nuevo delito, salvo que concurran los requisitos siguientes:

I.- Que el nuevo delito no sirva de medio adecuado para cometer el principal;

II.- Que aquél no sea una consecuencia necesaria o natural de éste, o de los medios concertados;

III.- Que no hayan sabido antes que se iba a cometer el nuevo delito, y

IV.- Que no hayan estado presentes en la ejecución del nuevo delito, o que habiendo estado, hayan hecho cuanto estaba de su parte para impedirlo.”

2.7. La responsabilidad en materia fiscal

En relación a la responsabilidad fiscal, existen distintos tipos de ésta, los cuales se explican en el presente apartado; en primer lugar, tenemos que el Código Fiscal de la Federación, establece en sus artículos 71 y 72 los supuestos en los cuales se incurre en responsabilidad por lo comisión de infracciones administrativas y fiscales, los cuales se transcriben a continuación:

“Artículo 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.”

“Artículo 72.- Los funcionarios y empleados públicos que, en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Se libera de la obligación establecida en este Artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligaciones de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.”

Por tanto, de acuerdo con los preceptos citados, son responsables en materia fiscal, por la comisión de infracciones administrativas y fiscales, los sujetos que cometan alguna de las infracciones previstas en el citado Código, las cuales ya se enumeraron en el capítulo anterior de ésta tesis. Asimismo, son responsables los funcionarios públicos que incurran en alguna de las conductas señaladas en el artículo 72 antes transcrito.

2.7.1. Responsabilidad fiscal de terceros

Respecto de la responsabilidad fiscal de terceros, el Código Fiscal de la Federación vigente, enumera los sujetos que son responsables solidarios de los contribuyentes en su artículo 26, que a la letra dice:

“Artículo 26.- *Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

I. *Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.*

II. *Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.*

III. *Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.*

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) *No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*

b) *Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.*

c) *No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.*

d) *Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.*

IV. *Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.*

V. *Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.*

VI. *Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.*

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación

en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.”

De acuerdo con el precepto anterior, la responsabilidad fiscal de terceros, puede recaer en los sujetos que se encuentren en alguno de los supuestos que señala este artículo.

Ahora bien, respecto a la responsabilidad por la comisión de infracciones en materia fiscal de terceros, el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece lo siguiente:

“Artículo 89. *Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:*

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

III. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere la fracción primera de este artículo, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.”

Es decir, que son responsables los terceros que intervengan en la comisión de alguna de las infracciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, las cuales se han enumerado en el capítulo anterior de la presente tesis. También

son responsables en la comisión de infracciones los terceros que asesoren a los contribuyentes o los auxilien para realizar la comisión de una de las infracciones previstas en dicho Código.

2.7.2. Responsabilidad penal fiscal de terceros

Por último, resulta muy importante señalar que respecto a la responsabilidad penal fiscal de terceros, tenemos que cuando se configure la comisión de uno de los delitos que señala el citado ordenamiento legal, y se vean involucrados en la comisión del mismo, alguno de los sujetos que señalan los artículos antes transcritos, éste último incurrirá en responsabilidad penal fiscal en su carácter de tercero.

Asimismo, incurrirán en responsabilidad penal fiscal de terceros, los sujetos que se ubiquen en alguno de los supuestos que señala el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que a continuación se transcribe:

“Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

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

De acuerdo con este precepto legal, incurren en responsabilidad penal fiscal de terceros, los sujetos que se ubiquen en los supuestos que señala, es decir los sujetos que realicen el encubrimiento en los delitos en materia fiscal.

Por lo tanto, se tiene que los terceros que auxilien a los sujetos responsables de la comisión de uno de los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, sin que hayan cometido el delito en cuestión, es decir, en su carácter de terceros, incurrirán en responsabilidad penal fiscal, por el encubrimiento de dichos delitos, lo cual es el tema de la presente tesis.

CAPITULO III

LA TEORIA GENERAL DEL DELITO.

SUMARIO: 3.1 Concepto de Delito. 3.2 Elementos del Delito. 3.2.1. Conducta. 3.2.1.1 La Acción. 3.2.1.2 La omisión. 3.2.1.3 Ausencia de Conducta. 3.2.2 Tipicidad. 3.2.2.1 Elementos del Tipo. 3.2.2.2 Aspecto Negativo. Atipicidad. 3.2.2.3 Ausencia del Tipo. 3.2.3 Antijuridicidad. 3.2.3.1 Aspecto Negativo. Causas de Justificación. 3.2.4 Imputabilidad. 3.2.4.1 Inimputabilidad. 3.2.5 Culpabilidad. 3.2.5.1 Dolo. 3.2.5.2 Culpa. 3.2.5.3 Inculpabilidad. **3.3 Clasificación del Delito.**

En el presente capítulo, se analizará brevemente la Teoría General del Delito, ello con el propósito de explicar en el siguiente capítulo, el encubrimiento en los delitos en materia fiscal, por lo que, se expondrá un concepto de delito, asimismo, se explicarán cada uno de sus elementos, y se mencionará la clasificación que la doctrina hace del Delito.

Esto resulta necesario, para poder explicar los elementos y sujetos que conforman el encubrimiento en los delitos en materia fiscal.

3.1 Concepto de Delito.

En primer lugar, resulta importante exponer un concepto de delito, para después señalar y explicar sus elementos y su clasificación, esto con el objeto de definir al encubrimiento en los delitos en materia fiscal.

La palabra delito deriva del latín “*delinquere*”, que significa “*abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley*”.¹

La doctrina ha señalado diversos conceptos o definiciones de delito, por lo que se expondrán algunos autores, en el presente apartado.

Francisco Pavón Vasconcelos, en su libro “*Derecho Penal Mexicano*”, nos dice que el delito es “*la conducta o el hecho típico, antijurídico culpable y punible, afiliándonos, por tanto, a un criterio pentatónico, por cuanto consideramos son cinco sus elementos integrantes: a) una conducta o un hecho; b) la tipicidad; c) la antijuridicidad; d) la Culpabilidad, y e) la punibilidad.*”²

La escuela clásica, y en especial su más sobresaliente exponente, Francisco Carrara, define el delito como la “*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 dañosos.*”³

Edmundo Mezger lo considera como “*una acción típicamente antijurídica y culpable*”.⁴ Jiménez de Asúa lo estima como “*un acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción.*”⁵ Cuello Calón nos dice que el delito es “*la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible.*”⁶

Asimismo, Fernando Castellanos en su libro “*Lineamientos Elementales del Derecho Penal*”, señala que “*la palabra delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse el buen camino, alejarse del sendero señalado*

¹ CASTELLANOS TENA, Fernando, “*Lineamientos Elementales del derecho penal*”, 39ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, Pág. 125.

² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, “*Derecho Penal Mexicano, Parte General*”, 12ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1995. Pág. 178.

³ CARRARA, Francisco, citado en CASTELLANOS TENA, *Op. cit.* Pág. 125, 166.

⁴ *Cfr.* PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. cit.* Pág. 180.

⁵ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 129.

⁶ CUELLO CALÓN, *Op. Cit.*, pág. 236.

por la ley.”⁷

Una vez señaladas las definiciones de diversos autores, se expone ahora la definición del artículo 7º del Código Penal Federal, que establece lo siguiente:

“Artículo 7º.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omite impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

El delito es:

I.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, define el delito en la siguiente tesis:

DELITOS.

El delito es ante todo, acción típica, antijurídica y culpable, y para evaluar correctamente una conducta humana necesario es atender el resultado, entendido éste como la total realización típica exterior; por ello el resultado comprende tanto la conducta corporal del agente, como el resultado externo causado por dicha conducta, de tal suerte que, cuando el agente apunta y dispara el fusil, el curso del proyectil y el toque de éste en el cuerpo de la víctima, la lesión y la muerte quedan englobados en el resultado externo, pero además dichos actos tienen como antecedente, la excitación nerviosa del agente que lo determina a desplegar la conducta lesiva, cuando se da un estímulo externo; es decir, que el delito no solo comprende los actos materiales de ejecución que producen la lesión del interés protegido por el derecho, sino que además, quien hace la valoración jurídica de una conducta humana, debe evaluar también las circunstancias que hicieron impacto para provocar la voluntad del acto dañoso.

⁷ CASTELLANOS, Fernando, “Lineamientos Elementales del Derecho Penal”, 44ª edición, editorial Porrúa, México, 2003, pág. 125.

*Amparo penal directo 6761/49. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 17 de agosto de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Teófilo Olea y Leyva.*⁸

De acuerdo con las anteriores definiciones, así como la tesis citada, podemos definir al Delito como el hecho o conducta típica, antijurídica, culpable y punible; es decir, es una conducta consistente en un acto u omisión, que es contrario a derecho, la cual es sancionada por la ley penal.

3.2 Elementos del Delito.

Una vez expuesta la definición de delito, se procede ahora a explicar los diversos elementos del mismo, ello con el propósito de tener un panorama mas amplio del delito, para en el siguiente capítulo abordar el encubrimiento de los delitos en materia fiscal, tema de la presente tesis.

Los elementos del delito son las partes que lo integran, dicho de otra manera, el delito existe en razón de sus elementos; éstos, son los aspectos positivos y a cada uno le corresponde un negativo que es la negación de aquél; significa que anula o deja sin existencia al positivo y, por tanto, al delito.

Eduardo López Betancourt señala que el delito tiene diversos elementos que conforman un todo, es decir, que a partir de la configuración de todos y cada uno de los predicados de la conducta o hecho, se estudia al delito en dos esferas; una referente a la existencia e inexistencia del hecho delictivo (aspecto positivo y

⁸ Tesis aislada, No. Registro: 295.481, Materia(s): Penal, Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación CXXI, Página: 1545.

negativo), otra referente a las formas de aparición (a la vida del delito).⁹ Por lo que expone los elementos del delito que son:

Positivos

- 1) Conducta
- 2) Tipicidad
- 3) Antijuricidad
- 4) Imputabilidad
- 5) Culpabilidad
- 6) Condicionalidad objetiva
objetivas
- 7) Punibilidad

Negativos

- 1) Ausencia de conducta
- 2) Ausencia del tipo o Atipicidad
- 3) Causas de justificación
- 4) Inimputabilidad
- 5) Inculpabilidad
- 6) Falta de condiciones
- 7) Excusas absolutorias

Asimismo, explica que *“a cada aspecto positivo le corresponde su respectivo negativo en la forma en la que están enunciados. Cabe aclarar que cuando se hable del primero (aspecto positivo) estaremos ante la existencia del delito; cuando del segundo, de su inexistencia.”*¹⁰

El autor citado, a este respecto, explica que el Código Penal en su artículo 7º define al delito como el *acto u omisión que sancionan las leyes penales*; así la conducta o hecho se obtiene de este artículo, y del núcleo respectivo de cada tipo o descripción legal, así como de los artículos 8º y 9º del ordenamiento mencionado. Señala también que la tipicidad se presentará cuando exista una adecuación de dicha conducta a alguno de los tipos descritos en el Código Penal; la antijuricidad se presentará cuando el sujeto no esté protegido por una causa de licitud descrita en el artículo 15 de nuestro Código Penal. La imputabilidad se presenta cuando concuerde la capacidad de obrar en Derecho penal, es decir, que no se presente la causa de inimputabilidad descrita en la facción VII del artículo 15 de nuestra ley penal. Habrá culpabilidad de acuerdo al artículo 15 fracción VIII, inciso B y fracción IX (a contrario sensu), de nuestra ley penal. La punibilidad

⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *“Teoría del delito”*, Editorial Porrúa, México, 1994, Pág. 64.

¹⁰ *Ibidem*, Pág. 65.

existe cuando no se presentan las excusas absolutorias descritas por nuestro Derecho Positivo.¹¹

Fernando Castellanos explica que los presupuestos del delito, se consideran como *“las circunstancias jurídicas o de hecho, cuya existencia debe ser previa a la realización del delito. Clasifican a los presupuestos en generales y especiales. Son generales cuando necesariamente deben concurrir para la configuración de cualquier delito, pues su ausencia implica la imposibilidad de integrarlo; mencionan como tales a la norma penal, al sujeto activo, al pasivo y al bien jurídico.”*¹²

Por su parte, Francisco Pavón Vasconcelos, en su libro *“Derecho Penal Mexicano”*,¹³ enumera los elementos del delito que a continuación se enlistan:

ELEMENTOS	ASPECTOS NEGATIVOS
Conducta o hecho.	Ausencia de conducta o de hecho.
Tipicidad.	Atipicidad.
Antijuridicidad.	Causas de justificación.
Culpabilidad.	Inculpabilidad.
Punibilidad.	Excusas absolutorias.

Así, los autores antes citados, señalan que los elementos del delito son Conducta, Tipicidad, Antijuridicidad, Culpabilidad y Punibilidad, así como sus aspectos negativos son: Ausencia de Conducta, Causas de justificación, Inculpabilidad y Excusas Absolutorias; los cuales, serán explicados en el presente capítulo.

¹¹ *Ibidem*, Pág. 66 y 67.

¹² CASTELLANOS, Fernando, *Op. Cit.*, Pág.125.

¹³ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 181.

3.2.1. Conducta.

Una vez que se han señalado, los elementos del Delitos que exponen diversos autores, se procederá a explicar cada uno de ellos, y sus características, así como su aspecto negativo, comenzando por la “Conducta”, que es el primer elemento básico del Delito, ello en atención a que como se ha señalado en el presente capítulo, si no existe la conducta, no puede darse un delito; por lo que a continuación se exponen algunas definiciones de este elemento.

En su libro *“Teoría del Delito”*, Eduardo López Betancourt define la conducta como *“el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. Lo que significa que sólo los seres humanos pueden cometer conductas positivas o negativas, ya sea una actividad o inactividad respectivamente. Es voluntario dicho comportamiento porque es decisión libre del sujeto y es encaminado a un propósito, porque tiene una finalidad al realizarse la acción u omisión.”*¹⁴

El autor en mención, refiere que la conducta puede ser cometida por acción o por omisión, y que esta última a su vez se subdivide en omisión simple y comisión por omisión.¹⁵

Para Jiménez Huerta, la conducta es *“una manifestación de voluntad dirigida hacia un fin”*.¹⁶ Irma Griselda Amuchategui, nos dice que la conducta es un comportamiento humano voluntario (a veces una conducta humana involuntaria puede tener, ante el derecho penal responsabilidad imprudencial o preterintencional), activo (acción o hacer positivo), o, negativo (inactividad o no

¹⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 83.

¹⁵ *ídem*.

¹⁶ JIMÉNEZ HUERTA, citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. cit.*, Pág. 198.

hacer) que produce un resultado.¹⁷

López Gallo sostiene: *“La conducta es una actividad voluntaria o una inactividad voluntaria (o no voluntaria en los delitos culposos por olvido), que produce un resultado con violación: a) de una norma prohibitiva, en los delitos comisivos; b) de una preceptiva en los omisivos; y c) de ambas, en los delitos de comisión por omisión”*.¹⁸

Porte Petit, al estudiar la conducta expresa que consiste *“en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario (culpa)”*.¹⁹ Así, para Ranieri, por conducta debe entenderse *“el modo en que se comporta el hombre dando expresión a su voluntad; por ello puede decirse que es la manifestación en el mundo exterior mediante el movimiento o inercia corpórea del sujeto”*.²⁰

Respecto a este elemento del Delito, Francisco Pavón Vasconcelos señala que la voluntad, al exteriorizarse, puede adoptar las formas de: a) Acción, y b) Omisión, por cuanto a esta última, se le divide en: 1. Omisión simple, y 2. Omisión impropia o comisión por omisión.²¹

De acuerdo con los autores antes mencionados, se puede decir que la conducta es una actividad voluntaria, la cual puede consistir en un hacer o un no hacer, por tanto, dichos autores citados, han señalado que existen dos formas de conducta, que son “La Acción” y “La Omisión”, por lo que ahora se enumerará cada una de estas formas de conducta.

¹⁷ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *“DERECHO PENAL CURSO PRIMERO Y SEGUNDO”*, Editorial Harla, México, 1992. Pág. 51.

¹⁸ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 199.

¹⁹ *Ibidem*, Pág. 199 y 200.

²⁰ *Ibidem*, Pág. 200.

²¹ *Ibidem*, Pág. 201.

3.2.1.1 La Acción.

Por lo que se refiere a la acción, Francisco Pavón Vasconcelos, afirma que *“La acción consiste en la conducta positiva, expresada mediante un hacer, una actividad, un movimiento corporal voluntario con violación de una norma prohibitiva.”*²²

Fernando Castellanos Tena, nos dice que esta forma de conducta consiste en *“todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación”*.²³ Para Cuello Calón, la acción consiste en un movimiento corporal voluntario o en una serie de movimientos corporales, dirigido a la obtención de un fin determinado.²⁴

Beling señala que la acción positiva comprende la fase externa (objetiva) y la interna (subjética), identificando a la primera con el movimiento corporal y a la segunda con la voluntariedad, mas el no hacer u omisión; por tanto, la acción comprende tanto el movimiento corporal como el no hacer u omisión.²⁵ Francisco Pavón Vasconcelos, la define como *“el movimiento corporal realizado por el sujeto en forma voluntaria.”*²⁶

Eduardo López Betancourt define la acción como: *“un acto de voluntad, su exteriorización mediante un hacer o mediante inactividad, y el resultado será la modificación producida en el mundo exterior o el peligro creado con dicha conducta. De lo que se desprende el nexo causal entre la acción y el resultado,”*²⁷ aclarando que se debe entender la acción en dos sentidos: En sentido amplio

²² *ídem.*

²³ CASTELLANOS TENA. *Op. Cit.*, Pág. 152.

²⁴ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 290.

²⁵ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. cit.* Pág. 202.

²⁶ *ídem.*

²⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 85.

como la conducta exterior voluntaria (hacer activo u omisión) encaminada a la producción de un resultado, que consista en una modificación del mundo exterior o en el peligro de que ésta llegue a producirse. En sentido estricto, explica que la conducta es un movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado, consistente en la modificación del mundo exterior o en peligro de que se produzca.²⁸

Por lo tanto, define la acción como aquella actividad que realiza el sujeto, produciendo consecuencias en el mundo jurídico, en dicha acción debe darse un movimiento por parte del sujeto, de esta manera, la conducta de acción tiene tres elementos:

- a) Movimiento.
- b) Resultado.
- c) Relación de causalidad.²⁹

Tenemos entonces, que la acción es la conducta que consiste en actuar o hacer; es un hecho positivo, el cual implica que el agente lleva a cabo uno o varios movimientos corporales, y comete la infracción a la ley por sí mismo o por medio de instrumentos, animales, mecanismos e incluso mediante personas.

De acuerdo a los conceptos antes señalados, los elementos de la acción, son la voluntad, el resultado y la relación de causalidad también llamada nexo causal.³⁰

Sobre los elementos de la acción, López Betancourt, nos dice que en sentido estricto, es la actividad voluntaria realizada por el sujeto, que consta de un elemento físico y de un elemento psíquico; siendo el primero el movimiento y el segundo la voluntad del sujeto; esta actividad voluntaria produce un resultado y existe un nexo causal entre la conducta y el resultado. Asimismo, define la

²⁸ *ídem.*

²⁹ *ídem.*

³⁰ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *Op. Cit.*, Pág. 54.

voluntad como *“la facultad que tienen únicamente los seres racionales de gobernar libre y conscientemente sus actos externos e internos.”*³¹

Para Maggiore la voluntad es *“la libre determinación del espíritu (autodeterminación), que provoca a inervación y a movimiento, o también a detención, un músculo”*.³²

Ahora bien, de acuerdo con los elementos de la acción, ya señalados, el citado autor Eduardo López Betancourt, define *“el resultado”* como elemento de la conducta de acción, como *“la modificación del mundo exterior.”*³³ De igual forma, explica como elemento de la conducta de acción, la *“Relación de Causalidad”* afirmando que *“debe existir la relación causal en el nexo, entre el comportamiento humano, la consecuencia de éste y el resultado material; dicho nexo causal viene a ser un elemento de la conducta y no como dicen algunos autores, elemento del delito.”*³⁴

Por lo tanto, tenemos que la acción es un movimiento corporal voluntario, que produce un cambio en el mundo exterior, entendiéndose por movimiento voluntario como la intención de producir un resultado. Así, encontramos que la doctrina generaliza como elementos de la acción los siguientes:

Voluntad.- Es el querer, por parte del sujeto activo, de cometer el delito, es propiamente la intención, es decir, el propósito.

Actividad.- Consiste en el hacer o actuar. Es el hecho positivo o movimiento humano encaminado a producir el ilícito.

³¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 87.

³² *Ídem*.

³³ *Ibidem*, Pág. 90.

³⁴ *Ibidem*, Pág. 93.

Resultado.- Es la consecuencia de la conducta; el fin deseado por el agente y el previsto en la ley penal.

Nexo de causalidad.- Es el ligamen o nexo que une a la conducta con el resultado, el cual debe ser material, este nexo es lo que une a la causa con el efecto.

3.2.1.2 La omisión.

La omisión, es otro de los tipos de conducta que se encuentra contemplado en la ley y que puede concluir en la comisión de un delito, por lo que resulta importante que se cite el presente concepto, puesto que éste tipo de conducta es un “*no hacer*”, lo que está expresamente establecido en la ley, en especial en la materia fiscal que nos ocupa.

La palabra omisión, proviene del latín *omissio, onis*. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, omisión **significa:** Abstención de hacer o decir; Falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado. Asimismo, como delito, la omisión es una falta consistente en la abstención de una actuación que constituye un deber legal.

La omisión, dice Cuello Calón, es “*la inactividad voluntaria cuando existe del deber jurídico de obrar. Los tipos omisivos son los que describen la conducta debida, quedando, por ende, prohibida toda conducta que no coincide con la conducta debida*”.³⁵

³⁵ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 99.

Pavón Vasconcelos, afirma que la omisión es *“una forma de conducta negativa, ó inacción, consistente en el no hacer, en la inactividad voluntaria frente al deber de obrar consignado en la norma penal”*.³⁶ Por lo que respecta a los elementos que integran la omisión, considera que son los siguientes:

- a) *Voluntad,*
- b) *Conducta inactiva o inactividad y*
- c) *Deber jurídico de obrar,*

Respecto de cada uno de éstos elementos, nos dice este autor, que la voluntad en la omisión, consiste en querer la inactividad, señalando que *“solo es posible establecer un concepto de la omisión con referencia a la acción esperada y exigida, siendo en consecuencia sus elementos: inactividad inacción o el no hacer esperado y exigido por el mandato de obrar y Voluntad de omitir el deber de actuar, sea en forma dolosa o culposa.”*³⁷

Para Jiménez Huerta es una inacción corporal, *“un estado de quietud de aquellas partes del cuerpo cuyos movimientos dependen de la voluntad”* que es, forma integrante de la conducta, pues la inactividad es un comportamiento frente al mundo externo.”³⁸

Eduardo López Betancourt, en su libro *“Teoría del Delito”*, señala que los delitos de omisión consisten en la abstención del sujeto, cuando la ley ordena la realización de un acto determinado. Asimismo, señala como elementos de la omisión los siguientes:

1. Manifestación de la voluntad.
2. Una conducta pasiva (inactividad).

³⁶ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 214.

³⁷ *Ibidem*, Pág. 214 y 215.

³⁸ JIMENEZ HUERTA citado en PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 215.

3. Deber jurídico de obrar.
4. Resultado típico jurídico.³⁹

Así, se considera a la omisión como una forma de conducta negativa, una abstención en el obrar, una inactividad frente al deber de obrar que la ley señala. En ella, el sujeto no realiza el hacer impuesto por la norma penal, esto, voluntariamente.

Cabe señalar, que en la doctrina, se ha clasificado a la omisión de dos formas, que son “*omisión simple*” y “*comisión por omisión*”; los delitos de omisión, al igual que los de acción, pueden lesionar bienes jurídicos tutelados por el derecho, o solamente ponerlos en peligro. Estos se clasifican en delitos de omisión simple o propios, y delitos de comisión por omisión o impropios; respondiendo a la naturaleza de la norma, los primeros consisten en omitir la ley, violan una preceptiva, mientras los segundos, en realizar la omisión con un resultado prohibido por la ley. La primera no produce un resultado material, la segunda sí.⁴⁰

Porte Petit dice que la omisión simple consiste en el no hacer, voluntario o involuntario (culpa), violando una norma preceptiva y produciendo un resultado típico, dando lugar a “*un tipo de mandamiento*” o “*imposición*”.⁴¹

Por su parte, López Betancourt, afirma que los delitos de omisión simple, se constituyen por la inactividad del sujeto, estando obligado a realizar una acción. Señala al respecto que “*el deber jurídico de obrar, se encuentra en la norma penal, la omisión incumple mandatos de hacer establecidos en los tipos penales, sin un resultado material, sino jurídico, por tratarse de normas preceptivas. Dicha*

³⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 100.

⁴⁰ *Ídem.*

⁴¹ PORTE PETIT, Candaudap, Celestino, “*Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal*”, Editorial Porrúa, México, 1986. Pág. 305- 306.

*omisión integra el delito, porque la no realización de una acción exigida por la ley, agota a los delitos de omisión.”*⁴²

Es decir, que la omisión simple, también conocida como “*omisión propia*”, consiste en no hacer lo que se debe hacer, voluntaria o imprudencialmente, con lo cual se produce un delito. Por lo tanto, los delitos que se incluyen en esta forma de conducta, colman sus tipos con la falta de actividad ordenada jurídicamente sin que se requiera de la presencia de un resultado material.

Por lo que respecta a la comisión por omisión, también llamada “*omisión impropia*”, López Betancourt, refiere que la misma “*se encuentra en la inactividad voluntaria que el infringir un mandato de hacer acarrea la violación de una norma prohibitiva o mandato de abstenerse, produciendo un resultado tanto típico o jurídico como material.*”

Explica este autor, que en la omisión impropia o comisión por omisión, la inactividad del sujeto causa un cambio material en el exterior, donde se viola una norma preceptiva y una prohibitiva. Se trata de fincar la responsabilidad de un evento externo y positivo a un sujeto, quien se ha abstenido de realizar una conducta exigida por la ley, como es el caso de una madre que deja de alimentar a su pequeño hijo y con esta inactividad produce la muerte del menor, se está violando una norma preceptiva, la cual ordena a los padres suministrar alimentos a sus hijos, produciendo un resultado material al causar la muerte del menor; violando una norma prohibitiva de “*no matar*”.⁴³

Así tenemos que la omisión impropia, tiene su esencia en la transgresión de una norma prohibitiva o mandato de abstenerse en virtud de la inactividad voluntaria del sujeto; actitud que produce un resultado material típico. La comisión por omisión se diferencia de la omisión simple en que no se sanciona por la

⁴² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 101.

⁴³ *Ibidem*, pág. 101 y 102.

omisión en sí, sino por el resultado producido por ella, el delito lo constituye la violación de la norma prohibitiva.

3.2.1.3 Ausencia de Conducta.

La ausencia de conducta es el aspecto negativo de éste elemento del delito, siendo entonces, que si existe ausencia de conducta no puede producirse un delito como se explicará a continuación:

Pavón Vasconcelos nos dice que hay ausencia de conducta e imposibilidad de integración del delito, cuando la acción u omisión son involuntarias, o para decirlo con más propiedad, cuando el movimiento corporal o la inactividad no pueden atribuirse al sujeto, no son “*suyos*” por faltar en ellos la voluntad.⁴⁴

Existen circunstancias de ausencia de conducta, es decir, el aspecto negativo de la conducta; la conducta no existe y, por tanto, da lugar a la inexistencia del delito. Eduardo López Betancourt, en su libro “*Teoría del Delito*”, considera como causas de ausencia de conducta las siguientes:

1. Vis absoluta o fuerza física superior exterior irresistible.
2. Vis maior o fuerza mayor.
3. Movimientos reflejos.

Asimismo, explica cada una de éstas causas de ausencia de conducta, de la siguiente manera:

⁴⁴ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 248.

Vis absoluta o fuerza física superior exterior irresistible.- *“Por fuerza física exterior irresistible, debe entenderse cierta violencia hecha al cuerpo del agente, que da por resultado que éste ejecute, irremediabilmente, lo que no ha querido ejecutar”.*⁴⁵

Vis maior o fuerza mayor.- *“el sujeto realiza una acción, en sentido amplio (acción u omisión) coaccionado por una fuerza física irresistible proveniente de la naturaleza. En la vis maior como en la vis absoluta, no hay voluntad en el sujeto, la diferencia estriba en que la vis absoluta, es una fuerza irresistible proveniente del hombre, mientras la vis maior es una fuerza física e irresistible proveniente de la naturaleza”.*⁴⁶

Movimientos reflejos.- Los movimientos reflejos son actos corporales involuntarios, no funcionarán como factores negativos de la conducta, si se pueden controlar o retardar.⁴⁷

Para algunos autores también son aspectos negativos de la conducta:

4. El sueño.
5. El hipnotismo.
6. El sonambulismo.

El Sueño.- Es el descanso regular y periódico de los órganos sensoriales y del movimiento, acompañado de relajación de los músculos y disminución de varias funciones orgánicas y nerviosas, así como de la temperatura del cuerpo. Su función es reparar las energías físicas y mentales gastadas en la vigilia. Los sueños o proceso psíquico realizado mientras se duerme, y en el cual la actividad

⁴⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 107.

⁴⁶ *Ibidem*, Pág. 108.

⁴⁷ *idem*.

instintiva del espíritu se evade del control de la razón y de la voluntad, pueden explicarse por el aumento de la actividad del sistema nervioso.⁴⁸

Tampoco en este estado se dará la voluntad de sujeto; por estar dormido, no tiene dominio sobre sí mismo. En este sentido se considera al durmiente cuando comente un hecho tipificado por la ley, estará en una hipótesis de ausencia de conducta.

El sonambulismo.- es una causa de ausencia de conducta que guarda cierta semejanza con el sueño, se distingue de este en que el sujeto activo realiza movimientos corporales inconscientes e involuntarios pero lo hace deambulando dormido.⁴⁹

El Hipnotismo.- Es una forma de inconsciencia temporal, es un modo de incurrir en ausencia de conducta, que se caracteriza por la suspensión artificial de la conciencia o cuando menos de su disminución a través de la sugestión, lo que establece una necesaria correspondencia psicológica entre el paciente (hipnotizado) y el hipnotizador.

La exclusión del delito se apoya en la ausencia de conducta (acción y en la hipótesis de causación de daños por el hipnotizado, en virtud del mandato impuesto por el hipnotizador, la responsabilidad de éste surge como autor mediato, por no ser aquél sino un mero instrumento de éste.⁵⁰

⁴⁸ *Ibidem*, Pág. 109.

⁴⁹ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 256.

⁵⁰ *Ídem*.

3.2.2 Tipicidad.

La tipicidad es el siguiente elemento del delito que analizaremos en la presente tesis, el cual resulta indispensable para la configuración del delito, así como del encubrimiento, materia de este trabajo, puesto que si no hay una adecuación de la conducta al tipo penal, podemos afirmar que no hay delito.

Eduardo López Betancourt nos dice que la tipicidad es *“la adecuación de la conducta al tipo penal.”*⁵¹ Porte Petit señala que la tipicidad consiste *“en la adecuación o conformidad a lo prescrito por el tipo”*.⁵²

Jiménez de Asúa define la adecuación típica, como *“encuadramiento o subsunción de la conducta principal de un tipo de delito y subordinación o vinculación al mismo de las conductas accesorias”*.⁵³

Se considera conveniente ahora, distinguir entre tipo y tipicidad. Así, tenemos que el Tipo es *“la creación legislativa, la descripción que el Estado hace una conducta en los preceptos legales”*,⁵⁴ mientras que la tipicidad puede definirse como el encuadramiento de una conducta a la descripción hecha por la ley.

Es decir, que el tipo se refiere a la conducta, y la tipicidad pertenece a la ley, a la descripción o hipótesis plasmada por el legislador sobre un hecho ilícito; es la fórmula legal a la que se debe adecuar la conducta para la existencia de un delito.

⁵¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 118

⁵² PORTE PETIT. *Op. Cit.*, Pág. 471

⁵³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 118

⁵⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 165

Este elemento se deriva, para la mayoría de los doctrinarios *iuspenalistas*, del principio constitucional contenido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna que a la letra reza: “*En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.*”

De lo anterior, tenemos que el tipo es la descripción legal de un delito, o bien, la abstracción plasmada en la ley de la figura delictiva.⁵⁵ Cabe señalar que las leyes especiales contemplan abstractamente los tipos, los cuales toman “vida real” cuando en casos concretos un sujeto determinado incurre en ellos.

Si no existiera el tipo, aun y cuando alguien cometa una conducta que afecte a otra no se podrá determinar que se cometió un delito, porque no existió el tipo, es decir la descripción de una conducta determinada, es decir un delito y sobre todo no se podrá imponer un castigo por ello. Aunque dicha conducta asocial o antisocial no necesariamente será un delito.

La tipicidad se encuentra apoyada en el sistema jurídico mexicano por diversos principios supremos que constituyen una garantía de legalidad. Los cuales son:

- | | |
|-------------------------------------|------------------------|
| a) <i>Nullum crimen sine lege.</i> | No hay delito sin ley |
| b) <i>Nullum crimen sine tipo.</i> | No hay delito sin tipo |
| c) <i>Nulla poena sine tipo.</i> | No hay pena sin tipo |
| ch) <i>Nulla poena sine crimen.</i> | No hay pena sin delito |
| d) <i>Nulla poena sine lege.</i> | No hay pena sin ley. |

Nuestra Constitución ampara dichos principios generales que garantizan al sujeto su libertad, en tanto no exista una norma o tipo que establezca el referido comportamiento que se pudiere imputarle.

⁵⁵ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *Op. Cit.*, Pág. 67

3.2.2.1 Elementos del Tipo.

Como ya se señaló, el tipo penal es la descripción hecha por el legislador, de una conducta antijurídica, plasmada en una ley.

Eduardo López Betancourt, nos dice que el tipo penal, también se conforma de las modalidades de la conducta, como pueden ser el tiempo, lugar referencia legal a otro ilícito, así como de los medios empleados, que de no darse, tampoco será posible se dé la tipicidad,⁵⁶ enumerando los siguientes:

- El presupuesto de la conducta o del hecho.
- El sujeto activo.
- El sujeto pasivo.
- El objeto jurídico.
- El objeto material
 1. Referencias Temporales
 2. Referencias espaciales.
 3. Referencia a otro hecho punible
 4. De referencia de otra índole
 5. Medios empleados.
- Las modalidades de la conducta
- Elementos normativos.
- Elemento subjetivo del injusto.

Para algunos autores, los elementos del tipo se reducen a tres; la acción, los sujetos y el objeto.

Respecto de los elementos del tipo, el citado autor nos dice que hay 3 sujetos que deben concurrir, que son: el sujeto activo, es quien realiza la conducta delictiva; el sujeto pasivo, sobre el cual recae la actuación del sujeto activo; y ante ello, el Estado es llamado a reaccionar con la aplicación de una pena.⁵⁷

⁵⁶ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 125.

⁵⁷ *Ibidem*, Pág. 127.

Por lo que hace al objeto, señala que puede distinguirse entre objeto material y objeto jurídico. El primero se halla constituido por la persona o cosa donde recae materialmente la acción, por lo que también se conoce como objeto de la conducta. El segundo el objeto jurídico, es el bien protegido por la ley penal, es decir, el bien jurídicamente tutelado; éste no recae siempre sobre el objeto material.⁵⁸

Así, se tiene que el elemento objetivo del tipo penal, se refiere a la descripción de la conducta antijurídica desde el punto de vista externo; por lo que el tipo penal tiene un carácter descriptivo, sin que sea únicamente una descripción externa, ya que siempre habrá de tomarse en cuenta el elemento subjetivo. Asimismo, refiere que los elementos normativos del tipo, se refieren a hechos que únicamente pueden pensarse bajo el presupuesto lógico de una norma.⁵⁹

Por último, los elementos subjetivos del tipo penal, -nos dice Eduardo López Betancourt- van a atender a la intención, al ánimo que tuvo el sujeto activo o debe tener, en la realización de algún ilícito penal, es decir, atienden a circunstancias que se dan en el mundo interno, en la psique del autor. El elemento subjetivo puede radicar en el conocimiento que tiene el autor, de la realidad de un determinado estado de las cosas. Otras veces este elemento estará en un determinado deseo, ánimo o intención del agente en la realización de la conducta típica.⁶⁰

⁵⁸ *ídem*.

⁵⁹ *Ibidem*, Pág. 128 – 130.

⁶⁰ *Ibidem*, Pág. 130 - 131.

3.2.2.2 Aspecto Negativo. Atipicidad.

El aspecto negativo de la tipicidad lo constituye la atipicidad, que es la negación del aspecto positivo y da lugar a la inexistencia del delito.

La atipicidad se presenta cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, la atipicidad es el aspecto negativo de la tipicidad; siendo éste definido de la siguiente forma: *“La atipicidad es la ausencia de la adecuación de la conducta al tipo”*.⁶¹

La atipicidad es la no adecuación de la conducta al tipo penal, por lo cual da lugar a la no existencia del delito. La conducta del agente no se adecua al tipo, por faltar alguno de los requisitos o elementos que el tipo exige y que puede ser respecto de los medios de ejecución, el objeto material, las peculiaridades del sujeto activo o pasivo, etc., por ejemplo, en el robo, el objeto material debe ser una cosa mueble; si la conducta recae sobre un inmueble, la conducta será atípica respecto del robo, aunque sea típica respecto del despojo.

Eduardo López Betancourt, define la atipicidad como *“la falta de adecuación de la conducta al tipo penal. Es el aspecto negativo de la tipicidad”*.⁶² Francisco Pavón Vasconcelos nos dice que hay atipicidad *“cuando el comportamiento humano concreto, previsto legalmente en forma abstracta, no encuentra perfecta adecuación en el precepto, por estar ausente alguno o algunos de los requisitos constitutivos del tipo. Atipicidad es, pues, ausencia de adecuación típica”*.⁶³

Así, existen distintas causas de atipicidad, que el autor citado refiere las que a continuación se enumeran:

⁶¹ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 174

⁶² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 140.

⁶³ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 313.

- a) Cuando falta la *calidad* exigida por el tipo en cuanto al *sujeto activo*;
- b) Cuando falta la *calidad* exigida por el tipo, respecto al *sujeto pasivo*;
- c) Cuando hay *ausencia de objeto*, o bien existiendo éste, no se satisfacen las exigencias de la ley por cuanto a sus atributos;
- d) Cuando habiéndose dado la conducta, están ausentes las referencias *temporales o espaciales* exigidas por el tipo;
- e) Cuando no se dan en la conducta o hecho concretos los *medios de comisión* señalados por la ley; y
- f) Cuando están ausentes los *elementos subjetivos del injusto* requeridos expresamente por el tipo legal.⁶⁴

Es decir, que de acuerdo a lo anterior, las causas de atipicidad son las siguientes:

1.- Falta de calidad o de número en el sujeto activo.- Para determinados delitos, la ley establece características determinadas para el agente, excluyendo por tanto de una conducta tipificada a quienes no cumplan con esa calidad específica y restringe la conducta delictuosa.

2.- Falta de calidad en el sujeto pasivo.- De igual forma, algunos tipos penales imponen la necesidad de que el sujeto pasivo cumpla con algunas características determinadas.

3.- Falta de objeto jurídico.- Así también cuando el objeto no se cumplan las características exigidas por la ley.

4.- Falta de referencias temporales o espaciales.- Algunos tipos penales contienen en su descripción ciertas referencias en el espacio o tiempo en el que

⁶⁴ *ídem.*

se ha de llevar, de tal forma que, a falta de alguno de esos requisitos, no habrá tipicidad.

5.- Falta de medios comisivos.- Existe en algunos tipos penales la exigencia de que la conducta se lleve a cabo a través de medios especiales que el mismo tipo considera; y

6.- Falta de elementos subjetivos.- Los cuales se refieren al motivo o al fin del agente.

3.2.2.3 Ausencia del Tipo.

Además de lo anterior, es importante diferenciar la atipicidad, que desde luego es distinta de la ausencia de tipo, siendo que en la segunda, no existe descripción de la conducta o hecho, en la norma penal, la cual, se explicará a continuación.

La ausencia de tipo es la carencia del mismo. Significa que en el ordenamiento legal no existe la descripción típica de una conducta determinada. Si la ley no define un delito (tipo), nadie podrá ser castigado por ello.

Respecto de la ausencia del tipo, Jiménez de Asúa manifiesta que *“existe ausencia de tipicidad en estos dos supuesto: a) Cuando no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo descritos en el Código Penal o en las leyes penales, y puesto que son varias las relaciones y elementos de los tipos, distintas son también las hipótesis que pueden concebirse (atipicidad, propiamente dicha);*

b) *Cuando la ley penal no ha descrito la conducta que en realidad se nos presenta con característica antijurídica (ausencia de tipicidad, en sentido estricto)*.⁶⁵

Edmundo Mezger, señala que pueden concurrir circunstancias conforme a las cuales es de antemano imposible la realización del tipo del delito, siendo las siguientes:

- Cuando falte el sujeto que ley exige.
- Cuando falte el objeto que la ley exige.
- Cuando falte el medio de ejecución especialmente exigido por la ley.
- Cuando falte la referencia local o espacial exigida por la ley.
- Cuando falte una referencia de otra índole, exigida especialmente por la ley.⁶⁶

De las anteriores definiciones, se puede concluir que la ausencia del tipo, es la falta del tipo descrito en la ley penal, para la conducta realizada.

3.2.3 Antijuridicidad.

La antijuridicidad es otro elemento del delito; comúnmente se acepta como antijurídico lo contrario al derecho, Cuello Calón dice que *“la antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, juicio que sólo recae sobre la acción realizada, excluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la antijuridicidad, tiene carácter de objetivo”*.⁶⁷

López Betancourt considera la antijuridicidad como el choque de la conducta con el orden jurídico, diciendo que *“no basta que la conducta encuadre en el tipo penal, se necesita que esta conducta sea antijurídica, considerando*

⁶⁵ Jiménez de Asúa, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 141.

⁶⁶ MEZGER, Edmundo, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 141.

⁶⁷ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 309.

*como tal, a toda aquella definida por la ley, no protegida por causas de justificación, establecidas de manera expresa en la misma”.*⁶⁸

La antijuridicidad es lo contrario al derecho, inverso a lo establecido en la norma jurídica, es decir mediante una conducta típica antijurídica una persona viola la norma jurídica establecida. En la doctrina diversos autores distinguen dos tipos o clases de antijuridicidad: material y formal.

- a) **Material** Es propiamente lo contrario a derecho, por cuanto hace a la afectación genérica hacia la colectividad.

- b) **Formal** Es la violación de una norma emanada del Estado. Según Jiménez de Asúa, constituye la tipicidad, mientras que la antijuridicidad material es propiamente la antijuridicidad, por lo que considera no tiene caso esta distinción.⁶⁹

3.2.3.1 Aspecto Negativo. Causas de Justificación.

Las causas de justificación constituyen el aspecto negativo del delito, en lo que a la antijuridicidad se refiere. En el Código Penal Federal se les cataloga como circunstancias excluyentes de responsabilidad.⁷⁰

La antijuridicidad es lo contrario al derecho, mientras que lo contrario a la antijuridicidad es lo conforme a derecho, es decir, las causas de justificación, las cuales anulan lo antijurídico o contrario a derecho, en resumen, desaparece el delito por considerar que la conducta es lícita o justificada por el propio derecho.

⁶⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 149.

⁶⁹ *Ibidem*, Pág. 151.

⁷⁰ PORTE PETIT, *Op. Cit.*, Pág. 155.

La ley penal castiga a todo aquello que la contraría (antijuridicidad), pero, excepcionalmente, la propia ley establece casos en que justifica la conducta típica (causas de justificación), con lo cual desaparece la antijuridicidad, por existir una causa de justificación.

El Código Penal Federal las denomina “*Causas de exclusión del delito*”, como se observa en el artículo 15, el cual enumera distintas circunstancias, que a continuación se transcribe:

“Artículo 15.- *El delito se excluye cuando:*

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

II.- Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;

III.- 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 para disponer libremente del mismo; 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;

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

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

V.- Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo;

VI.- La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro;

VII.- 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 preordenado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código.

VIII.- 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.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este Código;

IX.- 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; o

X.- El resultado típico se produce por caso fortuito.”

Como puede observarse, el Código Penal Federal, establece diversas causas por las cuales se excluye la comisión de un delito por determinada conducta, puesto que dichas causales son consideradas como justificantes. Así, diversos autores han definido estas causas de Justificación como se expone a continuación.

Eduardo López Betancourt, define las causas de justificación señalando que “son aquellos actos realizados conforme al Derecho, es decir, que les hace falta la antijuridicidad requerida para poderlos tipificar en un delito,”⁷¹

Respecto del fundamento de las causas de justificación, existen diversos criterios que las fundamentan, entre los principales tenemos el consentimiento y el interés preponderante.

⁷¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 154.

Consentimiento.- Mezger lo define como *“la desaparición del interés que en otro caso sería lesionado por el injusto, o surge frente a este interés otro de mayor valor, transformando a la conducta conforme al Derecho, lo que en otro caso hubiera constituido un injusto.”*⁷² Así, para que el consentimiento sea eficaz, se requiere que el titular objeto de la acción y el objeto de protección sea una misma persona.

Interés preponderante.- Surge cuando existen dos bienes jurídicos y no se pueden salvar ambos, por lo cual se tiene que sacrificar uno para salvar el otro. Se justifica privar de la vida a otro para salvar la propia. Jiménez de Asúa, expone que *“el fundamento de las causas de justificación se encuentra en la preponderancia del interés, ya sea porque es de mayor interés jurídico-social, en el caso del que triunfa en la legítima defensa o el que actúa al ejecutar un derecho o cumplir un deber; o porque es superior el bien jurídico salvaguardado en el estado de necesidad y en los casos de justificación suprallegal.”*⁷³

CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN EN PARTICULAR.

De acuerdo con el artículo 15 del Código Penal Federal, así como de la doctrina, las causas de Justificación son las siguientes:

1. Legítima defensa.
2. Estado de necesidad.
3. Ejercicio de un derecho.
4. Cumplimiento de un deber.
5. Impedimento legítimo.

⁷² MEZGER, Edmundo, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 155.

⁷³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 155.

LEGÍTIMA DEFENSA.- Dicha figura excluye de pena a quien causa un daño, al obrar en virtud de la defensa de determinados intereses previstos en la ley bajo ciertas circunstancias. El artículo 15 antes citado, define la legítima defensa en su fracción IV.

Eduardo López Betancourt, señala que para que se pueda dar esta causa de justificación, la doctrina y las legislaciones han exigido como requisitos los siguientes:

- 1) Que sea un ataque o agresión a los intereses jurídicamente protegidos de quien se defiende, o a los de otra persona, sin existir un completo acuerdo sobre cuáles intereses o bienes jurídicos podrán defenderse, pero si hay unanimidad en la defensa de la vida, de la integridad personal y de la libertad.
- 2) El ataque o la agresión debe ser actual e inminente, pues antes de que el peligro aparezca, no es necesaria la defensa, pero el amenazado no necesita esperar a que sean dañados definitivamente sus intereses jurídicos.
- 3) El ataque o la agresión deben ser ilegítimos, contrarios al derecho, así como el atacante no debe tener ningún fundamento jurídico para la agresión. Por lo tanto es importante señalar no cabe la legítima defensa contra actos de fuerza legítimos de autoridad o de sus agentes. No es necesario que el atacante sea una persona imputable, ya que es posible que la defensa contra inimputables, locos, ebrios, menores, etc.
- 4) La defensa debe ser necesaria, esto es, se tienen que agotar todos los medios no violentos, para recurrir a la legítima defensa.
- 5) La agresión no debe ser provocada por la actitud de la conducta del agredido.

74

ESTADO DE NECESIDAD.- El Código Penal Federal define el estado de necesidad en el artículo 15 fracción V. El estado de necesidad Consiste en la salvaguarda de un bien jurídico, sacrificando a otro bien de menor jerarquía que el salvado, siempre y cuando no exista otro medio de evitar el daño. Pavón Vasconcelos asevera que es *“una situación de peligro cierto y grave, cuya superación para el amenazado, hace imprescindible el sacrificio del interés ajeno para salvaguardar el propio”* ⁷⁵

⁷⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 161.

⁷⁵ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 321.

Von Liszt, ha manifestado: *“el estado de necesidad es un estado de peligro presente, que amenaza los intereses protegidos por la ley y en el cual no queda otro recurso sino el de violar los intereses ajenos jurídicamente protegidos.”*⁷⁶ Asimismo, Eduardo López Betancourt, nos dice que *“habrá necesidad, cuando no exista otro modo de evitar el peligro, más que sacrificar alguno de los intereses legítimos que se encuentran en el mismo.”*⁷⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala al respecto lo siguiente:

ESTADO DE NECESIDAD.

La causa específica del estado necesario, tiene la virtud de impedir la delictuosidad del hecho típico, por ausencia de antijuridicidad.

Amparo directo 3707/60. Silverio Ramírez Martínez. 11 de octubre de 1960. Cinco votos. Ponente: Angel González de la Vega.⁷⁸

EJERCICIO DE UN DERECHO.- El ejercicio de un derecho aparece junto con el cumplimiento de un deber, contemplado en la fracción VI del mismo artículo 15 del Código Penal Federal, que consiste básicamente en la opción que tiene el sujeto para contravenir la norma penal, sin que por ello se encuentre obligado a actuar de esta forma.

Ejercer un derecho es causar algún daño cuando se obra de forma legítima, siempre que exista necesidad racional del medio empleado. En esta causal de justificación, el daño se causa al ejercitar un derecho derivado de una norma jurídica o de otra situación, como el ejercicio de una profesión, de una relación familiar, etcétera.

⁷⁶ Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 163.

⁷⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 164.

⁷⁸ Tesis aislada, No. Registro: 261.385, Materia(s): Penal, Sexta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Segunda Parte, XL, Página: 37.

CUMPLIMIENTO DE UN DEBER.- Consiste en causar un daño obrando en forma legítima en cumplimiento de un deber jurídico, siempre que exista necesidad racional del medio empleado. Se presenta cuando el sujeto se encuentra obligado a actuar contrariamente al derecho; esta causa de justificación se basa en la previa consignación del deber en cuestión en una ley; este deber legal puede ser producto de la fusión de carácter público que realiza el agente o en virtud de una obligación general.

Eduardo López Betancourt, señala que *“la intromisión o quebranto, se encuentran justificados por el deber impuesto a un particular o a un profesional.”*

Clasificando estas acciones de la siguiente forma:

1. Deberes impuestos a un individuo en instantes de necesidad o urgencia; éste se dará ante la comisión de un delito, por ejemplo un incendio, inundación o cualquier otra calamidad.
2. El deber de denuncia o revelación impuesto a ciertos profesionales. Se refiere al caso de los médicos o abogados –entre otros- cuando tienen la obligación de denunciar determinados hechos de los que toman conocimientos, presentándose un conflicto de deberes.
3. E caso de deberes de una profesión, entre los que descuella el de guardar secreto.
4. El de los deberes del testigo; en su realización como tal, puede llevar a testificar sobre acciones o conductas ajenas que lesionan la reputación de aquellos, sobre cuyos negocios intereses o actos depone en juicio.⁷⁹

IMPEDIMENTO LEGÍTIMO.- Se presenta cuando un sujeto teniendo la obligación de actuar en cumplimiento de una ley, no lo hace, con base en una causa igualmente fundada en la ley. Es una conducta de omisión.⁸⁰

De acuerdo con la doctrina, el impedimento legítimo consiste en causar un daño, en contravención a lo dispuesto por una ley penal, de manera que se deje

⁷⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 173 y 174.

⁸⁰ *Ibidem*, 174 y 175.

de hacer lo que manda, lo que constituye propiamente una omisión. Se trata de no ejecutar algo que una ley ordena, pues otra norma superior a aquella lo impide, por ejemplo, no auxiliar al atropellado, si quien lo atropelló lleva gravemente enferma a su madre.

3.2.4 Imputabilidad

Ahora se procede a explicar el siguiente elemento del delito, que es la imputabilidad, la cual se refiere a las condiciones que debe reunir el sujeto activo del delito para que le sea atribuida una conducta o hecho considerados delictivos.

Jiménez de Asúa le da a la imputabilidad un carácter de elemento integral del delito al definirlo como *“un acto típicamente antijurídico, culpable sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.”*⁸¹ Este autor incluye la imputabilidad como elemento integrante del delito.

Sin embargo, diversos autores como Castellanos Tena, Ignacio Villalobos y Pavón Vasconcelos entre otros, conciben la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad, negándole el carácter de elemento autónomo del delito; éstos consideran la imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad.

Castellanos Tena, define a la imputabilidad como el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mental en el autor, en el momento del delito típico penal, que lo capacitan para responder del mismo.⁸²

⁸¹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *“LA LEY Y EL DELITO”*, Editorial Hermes, México, 1986, Pág. 207.

⁸² CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. Pág. 217

Eduardo López Betancourt señala que es la capacidad de querer y entender en el campo del Derecho; mencionando que “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.⁸³

El maestro Raúl Carranca y Trujillo nos dice que *“para que la acción sea inculpinable además antijurídica y típica ha de ser culpable. Ahora bien, sólo puede ser culpable el sujeto que sea imputable. Imputar es poner una cosa en la cuenta de alguien, lo que no puede darse sin este alguien, y para el Derecho Penal sólo es alguien, aquel que por sus condiciones psíquicas, es sujeto de voluntariedad. Será pues imputable todo aquel que posea al tiempo de la acción las condiciones psíquicas exigidas abstracta e independientemente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto o idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad.”*⁸⁴

La imputabilidad implica salud mental, aptitud psíquica de actuar en el ámbito penal, precisamente al cometer el delito. Por otra parte, el sujeto primero tiene que ser imputable para luego ser culpable; así, no puede haber culpabilidad si previamente no se es imputable.⁸⁵

Respecto de los elementos de la imputabilidad López Betancourt, señala que conforme al artículo 15 fracción VII del Código Penal Federal, interpretado a *contrario sensu*, son: “elemento intelectual o de conocimiento”: la capacidad de comprensión de lo injusto, que consiste en el carácter ilícito del hecho y un elemento de voluntad: originan la imputabilidad.⁸⁶ Así señala que se deben dar dos tipos de capacidades que son la capacidad de entender y la capacidad de querer.

⁸³ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 180.

⁸⁴ CARRANCA TRUJILLO, RAÚL, *“DERECHO PENAL MEXICANO. PARTE GENERAL”*, 15ª edición, Editorial Porrúa, México, 1986, Pág. 430-443.

⁸⁵ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *Op. Cit.*, Pág. 79.

⁸⁶ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 186.

Así, Maggiore, afirma que la capacidad de entender es *“la facultad de aprehender las cosas en sus relaciones necesarias y universales, y por lo mismo, de medir y prever las consecuencias de la conducta propia.”*⁸⁷, asimismo define la capacidad de querer como *“la facultad de autodeterminarse, es decir, de determinarse con libertad entre los diversos motivos que impulsan la conducta.”*⁸⁸

De lo anterior, se puede concluir, que la imputabilidad es una condición *sine qua non* para que se de un delito, puesto que el sujeto activo debe estar dotado de una capacidad de querer y entender, que exista en él una aptitud intelectual y volitiva para que pueda hacérsele responsable de su acto; ya que de no ser así, no existirá el delito al no darse este presupuesto. Es decir, que la imputabilidad es la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal.

3.2.4.1 Inimputabilidad.

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad; por lo que podemos considerarla, a *contrario sensu*, como la incapacidad del sujeto activo de entender y de querer en el ámbito del derecho penal.

Existen diversas causas que anulan esa capacidad que suponemos debe tener el trasgresor de la norma, las conocemos como causas de inimputabilidad, Fernando Castellanos Tena, nos dice que 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 la delictuosidad.”*⁸⁹

⁸⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 187.

⁸⁸ *Ibidem*, Pág. 188.

⁸⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 223.

Las causas de inimputabilidad son las siguientes: trastorno mental, desarrollo intelectual retardado, miedo grave y minoría de edad.

Trastorno mental.- Castellanos Tena expresa que el trastorno mental consiste en *“la perturbación de las facultades psíquicas.”*⁹⁰

Los sujetos que se encuentren perturbados en sus facultades psíquicas no podrán ser penalmente responsables, ya que esa condición les impide tener la capacidad y la aptitud que exige la imputabilidad, de igual forma, aquellos que no hayan alcanzado una madurez en el desarrollo de su intelecto. Estas dos hipótesis se hallan contenidas en el artículo 15, fracción VII del Código Penal Federal, considerando el legislador que ambos estados deben presentarse en tal magnitud, que impidan al sujeto comprender el carácter de ilicitud que tiene el hecho.

El trastorno mental incluye cualquier alteración o mal funcionamiento de las facultades psíquicas, siempre y cuando impidan al agente comprender el carácter ilícito del hecho o conducirse acorde con esa comprensión. Puede ser transitorio o permanente, puesto que la ley no hace distinción, no obstante, podemos considerar que la fracción que aludimos ampara ambas circunstancias.

Desarrollo intelectual retardado.- consiste en un proceso tardío de la inteligencia, que provoca incapacidad para entender y querer. López Betancourt afirma que el trastorno mental es *“la falta de desarrollo mental que es la potencia intelectual del pensamiento, propósito y voluntad, que no permite llegar al sujeto a un estado mental normal acorde a su edad.”*⁹¹

Miedo grave.- López Betancourt lo define como *“aquella circunstancia interna subjetiva, en que el individuo se encuentra marginado por la misma para actuar razonadamente, en una situación subjetiva que lo obliga a actuar de*

⁹⁰ *Ibidem*, Pág. 227.

⁹¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 197.

manera distinta a las condiciones normales.”⁹² asimismo señala que ésta se da por “circunstancias especiales, del mundo subjetivo de cada individuo (creación de fantasmas, de espantos, etc.), se actúa de manera diversa al proceder cotidiano u ordinario”.⁹³

El miedo grave es un proceso psicológico mediante el cual el sujeto cree estar en un mal inminente y grave, es de naturaleza interna a diferencia del temor, que tiene su origen en el exterior. El miedo grave supone un obediencia a procesos causales psicológicos; se engendra en la imaginación.

Minoría de edad.- Aún cuando no exista uniformidad en cuanto al límite cronológico de la minoría de edad para el Derecho Penal en los distintos ordenamientos punitivos locales de nuestro país; la minoría de edad supone una inmadurez del sujeto en virtud de su escaso desarrollo basado en su corta edad, por lo que ante tal estado psíquico, la ley determina que no se les puede penalizar, sino que deben ser sometidos a una corrección educativa en centros especialmente creados para ello. La inmadurez mental coloca al menor de edad en una situación de incapacidad para determinarse con plenitud frente a la ley, quedando por ello sujeto a medidas tutelares. Se considera que los menores de edad carecen de madurez y, por tanto, de capacidad para entender y querer.

El citado autor Eduardo López Betancourt considera que los menores de edad son totalmente capaces y no se les puede considerar inimputables como a un enajenado mental, ya que solo están sujetos a un régimen diverso de igual forma que los militares.⁹⁴ Por lo que podemos deducir que los menores de edad no son inimputables, ya que su capacidad de querer y entender no se encuentra disminuida, sino que sencillamente, son sujetos de un régimen distinto que hace inaplicable a éstos el Derecho Penal.

⁹² *Ibidem*, Pág. 195.

⁹³ *Ibidem*, Pág. 199.

⁹⁴ *Ibidem*, Pág. 197.

3.2.5 Culpabilidad.

Este elemento positivo del delito resulta necesario para integrarlo en su totalidad, el cual consiste, según Sergio Vela Treviño, en *“el resultado del Juicio por el cual se reprocha a un sujeto imputable haber realizado un comportamiento típico y antijurídico, cuando le era exigible la realización de otro comportamiento diferente adecuado a la norma”*,⁹⁵ Porte Petit define a la culpabilidad como: *“el nexu intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de un acto.”*⁹⁶

Para Maggiore la culpabilidad es *“la desobediencia consciente y voluntaria –y de la que uno está obligado a responder- a una ley.”*⁹⁷ Jiménez de Asúa nos dice que la culpabilidad es *“el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal con la conducta antijurídica”*.⁹⁸ Zaffaroni la define como *“la reprochabilidad de un injusto a un autor, la que sólo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna a la norma violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad.”*⁹⁹

La culpabilidad es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada.

Respecto de la definición o concepción de la culpabilidad existen dos teorías: la psicológica y la normativa.

Teoría psicológica.- Fernando Castellanos explica que esta teoría radica en un hecho de carácter psicológico, señalando que la esencia de la culpabilidad

⁹⁵ VELA TREVIÑO, Sergio, *“Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito”*, 3ª edición, Editorial Trillas, México, 1985 Pág. 201.

⁹⁶ PORTE PETIT, citado en CASTELLANOS TENA. *Op. Cit.*, Pág. 232.

⁹⁷ MAGGIORE citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 213.

⁹⁸ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 213.

⁹⁹ ZAFFARONI citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 214.

consiste en el proceso intelectual-volitivo desarrollado en el autor. *“La culpabilidad con base psicológica consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado; lo cual quiere decir que contiene dos elementos: uno volitivo o como lo llama Jiménez de Asúa emocional; y otro intelectual. El primero indica la suma de dos quererres: de la conducta y del resultado; y el segundo, el intelectual, el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta.”*¹⁰⁰

Esta teoría funda la culpabilidad en el aspecto psicológico del sujeto activo, pues supone que se dará la culpabilidad jurídico-penal cuando sea posible establecer una relación subjetiva entre acto y autor, a través de la cual se determinará si fue cometida en forma dolosa o culposa el acontecimiento típico y antijurídico.

Teoría normativa.- El citado autor Fernando Castellanos explica que la esencia del normativismo consiste en fundamentar la culpabilidad, en la exigibilidad o imperatividad dirigida a los sujetos capacitados para comportarse conforme al deber. La exigibilidad sólo obliga a los imputables que en el caso concreto puedan comportarse conforme a lo mandado.¹⁰¹

Por lo tanto, esta teoría señala que la base de la culpabilidad radica en la imperatividad de la ley, dirigida a quienes tienen capacidad para obrar conforme a la norma a fin de que se pueda emitir el juicio de reproche.

Una vez explicadas las teorías de la culpabilidad, Eduardo López Betancourt señala que para definir este elemento se debe atender a una de estas teorías, definiéndola como: *“el nexo psicológico que une al sujeto con la conducta o el resultado material, o bien como el nexo psicológico entre el sujeto y la conducta o el resultado material reprochable.”*¹⁰² según la teoría que se adopte. Asimismo, señala que los elementos de la culpabilidad son:

¹⁰⁰ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. cit.* Pág. 234.

¹⁰¹ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. cit.* Pág. 235-236.

¹⁰² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 213.

- a) La exigibilidad de una conducta conforme a la ley;
- b) La imputabilidad, y
- c) La posibilidad concreta de reconocer el carácter ilícito del hecho realizado.¹⁰³

GRADOS O TIPOS DE CULPABILIDAD.

De acuerdo con los lineamientos del Código Penal Federal vigente, los grados o tipos de culpabilidad son: dolo y culpa. Fernando Castellanos, nos dice que *“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. Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa (dolo), o por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria (culpa).”*¹⁰⁴

3.2.5.1 Dolo.

El dolo consiste en causar intencionalmente el resultado típico, con conocimiento y conciencia de la antijuridicidad del hecho. La doctrina le llama delito intencional o doloso.

Cuello Calón define el dolo como *“la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso”*.¹⁰⁵ Por su parte, Jiménez de Asúa nos dice que 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*

¹⁰³ *Ibidem*, Pág. 217.

¹⁰⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 237.

¹⁰⁵ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 441.

*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.”*¹⁰⁶

El dolo consiste en el actuar conciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.¹⁰⁷ En el dolo el agente conoce el significado de su conducta y procede a realizarla.

El dolo contiene dos elementos: ético y emocional. El elemento ético, está constituido por la conciencia de que se quebranta un deber. El elemento volitivo, emocional o psicológico, consiste en la voluntad de realizar el acto; en la volición del hecho típico.¹⁰⁸ Es decir, que el elemento **ético**, consiste en saber que se infringe la norma y el **volitivo**, es la voluntad de realizar la conducta antijurídica.

Respecto del elemento ético del dolo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido lo siguiente:

DOLO, ELEMENTO ÉTICO DEL.

Es bien sabido que para que exista el delito debe existir culpabilidad, ello es, un proceso anímico reprochable causal del resultado. El delito de dolo requiere no solamente, la voluntariedad de la acción, sino además, la conciencia de la antijuridicidad de la misma, antijuridicidad captada por el sujeto no en sentido técnico, sino en forma llana, pues basta que el activo tenga conciencia de que la acción representada y querida es reprobable, para que se afirme el elemento ético del dolo.

Amparo directo 4840/48. Esther Hernández Gallardo. 14 de noviembre de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan José González Bustamante.¹⁰⁹

En la doctrina se han clasificado diversas clases o tipos de dolo a saber: directo, indirecto, eventual, genérico, específico e indeterminado.

¹⁰⁶ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, citado en LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *op. Cit.* Pág. 218.

¹⁰⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 238.

¹⁰⁸ *Ibidem*, Pág. 239.

¹⁰⁹ Tesis aislada, No. Registro: 384.230, Materia(s): Penal, Quinta Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, CXXVI, Página: 461.

Directo.- Cuello Calón nos dice que el dolo directo “*se da cuando el resultado corresponde a la intención del agente.*”¹¹⁰ El sujeto activo tiene intención de causar un daño determinado y lo hace, de manera que existe identidad entre la intención y el resultado típico.

Indirecto.- Se presenta cuando el sujeto actúa ante la certeza de que causará otros resultados penalmente tipificados que no persigue directamente, pero aún previendo su acaecimiento seguro ejecuta el hecho¹¹¹; es decir, el sujeto activo se propone un fin y además tiene la certeza de que surgirán otros resultados típicos con su actuar.

Eventual.- Ignacio Villalobos señala que el dolo eventual se da cuando el sujeto activo se propone un determinado evento, previendo la posibilidad de otros daños mayores, y a pesar de ello, no retrocede. Se caracteriza por la incertidumbre respecto a la producción de los resultados típicos previstos pero no queridos directamente.¹¹² En este caso se desea un resultado delictivo en el que el sujeto prevé la posibilidad de que se susciten otros resultados más, no requeridos en forma directa.

Genérico.- Es la intención de causar un daño o afectación, o sea, la voluntad consciente encaminada a producir un resultado jurídicamente prohibido.¹¹³

Específico.- Es la intención de causar un daño con una especial voluntad que la propia norma exige en cada caso.¹¹⁴

Indeterminado.- Consiste en la intención del sujeto de delinquir de manera imprecisa, sin que desee causar un delito determinado, por ejemplo, arrojar una

¹¹⁰ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 307.

¹¹¹ CASTELLANOS TENA, Fernando, *ob. cit.* Pág. 239.

¹¹² VILLALOBOS, Ignacio, citado en CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 240.

¹¹³ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.*, Pág. 228.

¹¹⁴ *Ídem.*

bomba; el sujeto sabe que causará uno o más daños, pero no tiene intención de infligir alguno en especial. ¹¹⁵ Es decir, el agente tiene una intención genérica de delinquir, sin que tenga en mente la producción de algún resultado delictivo en especial.

3.2.5.2 Culpa.

La culpa, es uno de los tipos de culpabilidad que existen, como ya se ha visto anteriormente, por lo que ahora se explica éste concepto.

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 negligencia o imprudencia, ó por no tener las cautelas o precauciones legalmente exigidas. ¹¹⁶

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 hubiera observado los deberes impuestos por el ordenamiento jurídico y aconsejables por los usos y costumbres.”* ¹¹⁷ Eugenio Cuello Calón, señala por su parte que *“existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley.”* ¹¹⁸

¹¹⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 240.

¹¹⁶ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *Op. Cit.*, Pág. 246-247

¹¹⁷ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 397

¹¹⁸ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.* Pág. 466.

La culpa ocurre cuando se causa un resultado típico sin intención de producirlo, pero se ocasiona por imprudencia o falta de cuidado o de precaución, debiendo ser previsible y evitable.

Al respecto, se transcribe la siguiente tesis:

CULPA, ESENCIA DE LA.

La esencia de la culpa radica en que la voluntad del agente no se dirija a la producción del hecho típico y antijurídico previsible y evitable, pero éste surge por la omisión de las cautelas y precauciones que deben guardarse.

Amparo directo 3064/61. Emilio Castañeda Terrazas. 8 de septiembre de 1961. Cinco votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.¹¹⁹

En cuanto a los elementos de la culpa, Castellanos Tena considera que la conducta constituirá el primer elemento; es decir, un actuar voluntario (positivo o negativo); en segundo término, que esa conducta voluntaria se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado; tercero, los resultados del acto han de ser previsibles y evitables y tipificarse penalmente; por último, precisa una relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no querido.¹²⁰

De lo anterior, podemos resumir dichos elementos de la culpa como sigue:

- a) Conducta (acción u omisión)
- b) Carencia de cuidado, cautela o precaución que exigen las leyes
- c) Resultado previsible y evitable
- d) Tipificación del resultado, y
- e) Nexo o relación de causalidad.

¹¹⁹ Tesis aislada, No. Registro: 260.730, Materia(s): Penal, Sexta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Segunda Parte, LI, Página: 37

¹²⁰ CASTELLANOS TENA, *Op. Cit.* Pág. 247

En la doctrina existen dos especies principales de culpa:

Culpa consciente: en esta hipótesis, el sujeto activo prevé resultado penalmente tipificado como posible, más no lo quiere, abriga la esperanza de que no se produzca.¹²¹

Culpa inconsciente: señala Jiménez de Asúa, es “*ignorancia de las circunstancias del hecho, a pesar de la posibilidad de previsión del resultado*”¹²² se presenta cuando el sujeto, ya sea por falta de cuidado o precaución, no prevé el resultado, teniendo la obligación de hacerlo por ser de naturaleza evitable y previsible la consecuencia. Dicha culpa puede ser: lata, leve y levísima.

a) **Lata.-** En esta culpa hay mayor posibilidad de prever el daño

b) **Leve.-** Existe menor posibilidad que en la anterior

c) **Levísima.-** La posibilidad de prever el daño es considerablemente menor que en las dos anteriores.

3.2.5.3 Aspecto Negativo: Inculpabilidad

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad y opera cuando se encuentran ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, que son como ya se explicó, el conocimiento y la voluntad. Las causas de inculpabilidad son las circunstancias que anulan la voluntad o el conocimiento, a saber:

a) Error.

b) No exigibilidad de otra conducta.

c) Temor fundado.

¹²¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.* Pág. 234.

¹²² *Ídem.*

ERROR.- Todo error consiste de una falsa concepción de la realidad o una idea errónea respecto a una situación, cosa u objeto. El artículo 15 de nuestro Código Penal, señala como causa excluyente de responsabilidad penal, en su fracción VIII reza:

“... 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.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este Código;...”

La doctrina divide el error en dos clases: a) de tipo y de prohibición, según recaiga sobre un elemento o requisito constitutivo del tipo penal (el agente ignora obrar típicamente) o b) el sujeto sabiendo que actúa típicamente, cree hacerlo protegido por una justificante”.¹²³ En forma genérica el error comprende las siguientes especies: error de hecho y error de derecho; el error de hecho se subdivide a su vez en esencial y accidental.

Error de derecho.- Se da cuando el sujeto, en la realización de un hecho delictivo, alega ignorancia o error en la ley. En este caso no se configura la inculpabilidad.¹²⁴

Error de hecho.- El error recae en condiciones del hecho.

Error esencial.- Es un error sobre un elemento de hecho que impide que se dé el dolo, para que tenga efecto de inculpabilidad, debe ser

¹²³ CASTELLANOS TENA, *Op. Cit.* Pág. 260.

¹²⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.* Pág. 238.

invencible, ya que de lo contrario, subsiste la culpa. Este error constituye una causa de inculpabilidad.¹²⁵

Error accidental.- Se da cuando recae sobre circunstancias accesorias y secundarias del hecho. Éste no se considera como causa de inculpabilidad porque recae sobre elementos no esenciales, sino meros accidentes del delito, y no exime en lo más mínimo la plena culpabilidad del agente; a su vez se subdivide en las siguientes clases:

Error en el golpe.- Se da cuando hay desviación del hecho ilícito, provocando un daño equivalente al propuesto por el sujeto; sin embargo, el ilícito no recae sobre el objetivo por un error, causando daño a otro. De todas formas se contraría la norma por ejemplo: alguien quiere matar a una persona determinada pero a quien priva de la vida es a otra a causa de imprecisión o falta de puntería en el disparo.

Error en la persona.- Es el error sobre el pasivo del delito. Igual que en el anterior, se destina la conducta ilícita a una persona, pero en este caso, se daña a otra por confundir a una persona con otra.

Error en el delito.- Se produce otro ilícito que no era el querido.¹²⁶

De acuerdo con lo anterior, se concluye, que solamente será causa de inculpabilidad, el error de hecho, esencial invencible.

¹²⁵ *Ibíd.*, Pág. 239.

¹²⁶ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.* Pág. 240.

NO EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA.- Eugenio Cuello Calón, señala 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.”*¹²⁷ Esta causa de inculpabilidad supone el actuar conforme al contenido de la norma, pero el sujeto carece de ese deber y ese poder en virtud de que, dadas las circunstancias de su situación, no es posible que se exija una conducta distinta a la observada.

Otra causa de inculpabilidad considerada en la doctrina, es la de “Encubrimiento de parientes y allegados”, la cual resulta muy importante comentar en el presente trabajo, ya que se han analizado en este apartado, las causas de inculpabilidad de los delitos en general, para después analizar el delito que nos ocupa.

Castellanos Tena, señala que dicha causal, debe estar comprendida en una causa de inculpabilidad, por la *no exigibilidad de otra conducta*,¹²⁸ situación que está contenida actualmente en el artículo 400 del Código Penal Federal, como sigue:

“Artículo 400.- *Se aplicará prisión de tres meses a tres años y de quince a sesenta días multa, al que:*

...

No se aplicará la pena prevista en este artículo en los casos de las fracciones III, en lo referente al ocultamiento del infractor, y IV, cuando se trate de:

- a)** *Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines;*
- b)** *El cónyuge, la concubina, el concubinario y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo; y*
- c)** *Los que estén ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad derivados de motivos nobles...”*

¹²⁷ CUELLO CALÓN, Eugenio, *Op. Cit.*, Pág. 468.

¹²⁸ CASTELLANOS TENA, *Op. Cit.*, Pág. 272-273.

TEMOR FUNDADO.- Consiste en causar un daño por creerse el sujeto fundamentalmente que se halla amenazado de un mal grave y actúa por ese temor, de modo que se origina una causa de inculpabilidad, pues se coacciona la voluntad, siempre y cuando dicho temor se base en la posibilidad de que se produzca un mal inminente y grave sobre bienes jurídicos propios o ajenos.

3.3 Clasificación del Delito

En la doctrina, se han hecho distintas clasificaciones de los delitos, de acuerdo a diversos criterios, por lo que una vez que en el presente capítulo se ha estudiado el concepto de delito, así como cada uno de sus elementos, se expondrán las clasificaciones más aceptadas en nuestro Derecho.

Eduardo López Betancourt, en su libro *“Teoría del Delito”*, realiza la siguiente clasificación del delito:

A) En función su gravedad:

1. Bipartita. Delitos y faltas; son los delitos los sancionados por la autoridad judicial, y las faltas son sancionada por la autoridad administrativa.
2. Tripartita. Delitos, faltas y crímenes; esta clasificación no funciona en nuestro sistema penal.

B) Según la conducta del agente:

1. Acción. Son aquellos en que se requiere el movimiento del sujeto para cometer el ilícito, por ejemplo, para jalar el gatillo de la pistola, para clavar un puñal, entre otros.

2. Omisión. Son aquellos que requieren la inactividad del sujeto, es decir que deje de hacer lo que está obligado.

a) Omisión simple. La simple inactividad origina la comisión del delito independientemente del resultado; se viola una ley preceptiva.

b) Comisión por omisión. Necesariamente, como consecuencia debe haber un resultado; por ejemplo, el guardavías, no realiza el cambio de vías del tren, por tal razón chocan los trenes, entonces se castigará esa omisión, se viola una ley prohibitiva.

Es decir, que Para llevar a cabo la realización de determinada conducta, el hombre puede adoptar dos posiciones: 1.- Hacer lo que la ley prohíbe. Y 2.- Dejar de hacer lo que la ley le ordena que haga.

Los delitos fiscales se ubican dentro de los de acción y de omisión, pues algunos de ellos requieren de una actividad por parte del sujeto activo; un hacer encaminado a pretender; inclusive la mera pretensión supone una actividad del sujeto activo, y también se pueden cometer por omisión; como por ejemplo, el dejar de pagar contribuciones.

C) Por el resultado:

En este caso, si se requiere para el perfeccionamiento del delito un resultado material u objetivo. Los delitos fiscales que pueden encuadrarse en ambos criterios.

1. Formales. Aquellos que para configurarse no requieren de ningún resultado, esto es, de ninguna materialización, por ejemplo, el abandono de un niño.
2. Materiales. Requieren de un resultado, de un hecho cierto, por ejemplo, el homicidio.

D) Por el daño que causan:

1. De lesión: requieren de un resultado, es decir, de un daño inminente al bien jurídicamente tutelado.
2. De peligro: son aquellos en los que con la conducta típica se crea un riesgo inminente para el bien jurídico que se protege a través del tipo legal.

E) Por su duración:

1. Instantáneos. Cuando se consuman en un solo movimiento y en ese momento se perfeccionan, v.gr., el homicidio.
2. Permanentes. Cuando su efecto negativo se prolonga a través del tiempo, por ejemplo, el secuestro.

3. Continuados. Cuando siendo acciones dañosas y diversas, producen una sola lesión jurídica; varios actos y una sola lesión.

F) Por el elemento interno o culpabilidad:

1. Culposos. Cuando el agente no tiene la intención de delinquir, pero actúa con imprudencia, negligencia, descuido o torpeza, por ejemplo, el que atropella a una persona por imprudencia.
2. Doloso. Cuando existe la plena y absoluta intención del agente para cometer un delito
3. Preterintencionales. El resultado va más allá de la intención del sujeto. Eliminados del Código Penal en la reforma del 10 de enero de 1994.

Los delitos fiscales los podemos ubicar en los delitos primeros dos supuestos, pueden ser culposos o dolosos.

G) Por su estructura:

1. Simples. Cuando sólo causan una lesión jurídica, v.gr., el robo.
2. Complejos. Cuando causan dos o más lesiones jurídicas, por ejemplo el robo en casa habitación.

H) Por el número de actos:

1. Unisubsistentes. Cuando es suficiente un solo acto para cometer el delito.
2. Plurisubsistentes, necesariamente requieren la concurrencia de dos o más actos en la realización del ilícito.

I) Por el número de sujetos:

1. Unisubjetivos. Cuando el tipo se colma con la participación de un solo sujeto.
2. Plurisubjetivos. Cuando el tipo penal requiere de dos o más sujetos. Por ejemplo, el adulterio requiere necesariamente de dos personas.

Los delitos fiscales los podemos encuadrar como un delitos de carácter unisubjetivo, ya que para su ejecución el tipo no exige que haya una pluralidad de agentes; basta que un sólo sujeto realice la conducta descrita en la norma, para que se perfeccione la conducta.

J) Por su forma de persecución:

1. De oficio. Son los delitos en los que no es necesaria la denuncia del agraviado, sino que cualquier persona la puede efectuar, y el Ministerio Público, tiene la obligación de perseguir el delito, por ejemplo el homicidio.

2. De querrela. También conocidos como de petición de parte ofendida; de esta forma el agredido, a través de la querrela ejercita, si quiere, una acción en contra de su agresor.¹²⁹

K) En función de su materia:

1. Comunes. Son los delitos que se aplican en una determinada circunscripción territorial, en un estado de la República Mexicana, por ejemplo.
2. Federales. Son los delitos que tienen validez en toda la República Mexicana y los cuales conocerán únicamente los jueces federales.
3. Militares. Esta división se refiere al fuero militar, el cual sólo es aplicable en los órganos militares, es decir a todos sus miembros, pero nunca a un civil.

CLASIFICACIÓN LEGAL.

Esta clasificación, es la que aparece en la ley, puesto que el Código Penal Federal de 1931, ha repartido los delitos ahora en 25 Títulos contenidos en el Libro Segundo. Estos delitos fueron clasificados tomando en cuenta el bien jurídico tutelado, que actualmente en el Código Penal Federal.

¹²⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Op. Cit.* Pág. 291-296.

CAPÍTULO IV

EL ENCUBRIMIENTO EN LOS DELITOS FISCALES, REGULADO EN EL ARTÍCULO 96 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

SUMARIO: 4.1 Los delitos fiscales a la luz del Código Fiscal Federal en México. 4.1.1 Delitos fiscales. Concepto. 4.2 Antecedentes legislativos de los delitos fiscales. 4.3 Definición de encubrimiento. 4.4 Análisis del encubrimiento en los delitos en materia fiscal. 4.4.1 El bien jurídico tutelado. 4.4.2 Naturaleza jurídica del encubrimiento en los delitos fiscales. 4.4.3 Sujetos. 4.4.3.1 Sujeto activo. 4.4.3.2 Sujeto pasivo. 4.4.4 El hecho delictivo. 4.4.5 Antijuridicidad en el delito de encubrimiento fiscal. 4.4.6 Culpabilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal. 4.4.7 Clasificación de los delitos fiscales. 4.4.7.1 Clasificación del encubrimiento en materia fiscal como delito. 4.5 Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales.

4.1 Los delitos fiscales a la luz del Código Fiscal Federal en México.

Diversos autores han definido al ilícito tributario, haciendo una distinción entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales.

Las infracciones fiscales mencionadas en el primer capítulo del presente trabajo, son consideradas como ilícitos, mas no como delitos fiscales de acuerdo con las diferencias que señalan algunos autores, como veremos en el presente apartado.

Gabriela Ríos Granados define al ilícito tributario como la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, que puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o

civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.¹

Para Doricela Mabarak Cerecedo, el ilícito fiscal comprende dos aspectos: la infracción o contravención, que se ubica sólo dentro del terreno administrativo; y el delito que es una conducta típica y penalmente sancionable, que se ubica desde luego, en el ámbito del Derecho Penal, esta distinción no es descriptiva, porque en realidad por infracción debe entenderse toda violación a una norma jurídica, ya sea que esta violación configure o no un delito.²

Asimismo, nos dice que la infracción entonces, desde un punto de vista general es sinónima de ilícito. El ilícito tiene como característica esencial, la violación de la norma jurídica, independientemente de que exista o no la intención dolosa de violar dicha norma.³

En consecuencia, se puede conceptuar el ilícito fiscal expresando que es todo hecho comisivo u omisivo por virtud del cual se viola una norma de esta naturaleza.⁴

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez manifiesta que “Generalmente se consideran a las infracciones como el género y se les define como: toda acción u omisión que importa violación al mandato tributario”⁵

El ilícito es un concepto que constituye un común denominador en todos los ordenamientos jurídicos y que sólo son las consecuencias las que distinguen a un

¹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “*Manual de Derecho Tributario*”, Editorial Porrúa, México, 2005, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 293.

² MABARAK CERECEDO, Doricela, “*Derecho Penal Fiscal*”, Editorial Lazcano Garza Editores, México, 1993, pág. 70.

³ *idem*.

⁴ *Ibidem*, pág. 75.

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, citado en MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 70.

ilícito civil, de uno penal o de otro administrativo. Que esas consecuencias están en la sanción, afirma Margarita Lomelí Cerezo.⁶

4.1.1 Delitos fiscales. Concepto.

Una vez señalados los ilícitos fiscales, se procede a dar un concepto de “Delito fiscal”, el cual se ha expuesto por diversos autores, y tiene algunas diferencias con el concepto de genérico de delito estudiado en el capítulo anterior.

Gabriela Ríos Granados, define el delito tributario como *“aquel en el que se vulnera la relación jurídica tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pago del tributo”*.⁷ Asimismo, considera que el delito contra la hacienda pública también atenta contra el patrimonio del Estado y comprende más conductas típicas que las relacionadas con el pago de tributos, como las vinculadas con los servidores públicos, las cuales se encuentran tipificadas en el Código Penal Federal, tales como el ejercicio indebido de servicio público; el abuso de autoridad; el de uso indebido de atribuciones y facultades; y el de peculado; por lo que se pueden encontrar delitos cometidos por los servidores públicos en relación con el erario y los delitos tributarios, que a su vez abarcan los delitos de defraudación tributaria, de contrabando y demás relacionados con el pago de las contribuciones.

⁸

Por lo tanto, afirma que todos los delitos tributarios atentan contra la hacienda pública, pero no todos los delitos contra la hacienda pública son tributarios.⁹

⁶ LOMELÍ CEREZO, Margarita, citado en MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 71.

⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 315.

⁸ *Ídem.*

⁹ *Ídem.*

Doricela Mabarak Cerecedo nos dice que, por delito fiscal se entiende cualquier conducta típica y culpable que viole la norma legal especial expresamente aplicable al caso, y se produzca el efecto que la ley prohíbe o bien, se realice una conducta contraria a la que la ley ordena.¹⁰

Ahora bien, una vez definido el concepto de delito fiscal, se procederá a exponer los antecedentes de los mismos, ello con el objeto de entender la diferencia de estos delitos tributarios, con los delitos tipificados con el Código Penal, para así posteriormente, definir el encubrimiento en los delitos fiscales, tema de la presente tesis.

4.2 Antecedentes legislativos de los delitos fiscales.

En este apartado se dará solo un esbozo de la historia de los delitos fiscales en México, ello con el objeto de tener una mejor comprensión del tema analizado en la presente tesis.

El desarrollo de la penalización tributaria en México se impulsa a partir de la época independiente, en la cual se persiguieron los delitos de contrabando. A lo largo de la historia la legislación mexicana ha tenido diversas reformas en esta materia de cara al combate de la evasión de la defraudación fiscal. Los delitos han sufrido cambios importantes a lo largo del siglo pasado, en primer lugar se debe mencionar la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, la cual fue modificada por la Segunda Convención Nacionales de Causantes. Además, antes de la publicación del Código Fiscal de la Federación, los tipos penales se encontraban dispersos en distintos cuerpos normativos. Posteriormente, se

¹⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 75.

reformaron en 1984 los artículos 168 del Código Federal de Procedimientos Penales y el 122 del Código de Procedimientos Penales del Distrito Federal.¹¹

El primer Código Fiscal de la Federación fue publicado en 1936, el cual fue adicionado en diciembre de 1948 con el título específico de “*delitos fiscales*”; a partir de esa adición, el artículo 237 quedó de la siguiente manera: “*los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional*”. Con ello, existió un pronunciamiento expreso del legislador para que las autoridades del orden penal no tuvieran que afrontar el problema de determinar si en los delitos fiscales podía presentarse la forma de comisión imprudencial o culposa pues, la imitó a la comisión dolosa o intencional.

El Código Fiscal de la Federación de 1967 no contenía un precepto de tal naturaleza a través del cual se limitara la forma de comisión dolosa de los delitos fiscales.

Hasta el 31 de enero de 1994, para los delitos culposos rigió en nuestra legislación el denominado sistema “*numerus apertus*” que, resumidamente, implica que cualquier delito puede asumir la forma culposa a menos de que su naturaleza lo impida. A partir del 1º de febrero de 1994 el Código Penal Federal acogió el sistema “*numerus clausus*” en cuanto a los delitos culposos, que en resumen, consiste en que solamente admiten la forma culposa de comisión los delitos que expresamente señale la ley. Así el segundo párrafo del artículo 60 del Código Penal indicaba las sanciones por delitos culposos, siendo que ninguno de los delitos fiscales se encuentra dentro de la lista del artículo 60 del Código Penal por lo que sólo se pueden llevar a cabo en forma dolosa.¹²

Asimismo, entre las modificaciones más importantes, están las reformas constitucionales en materia penal, publicadas en el Diario oficial de la Federación

¹¹ Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 313.

¹² Cfr. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, “*Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*”, 3ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 63-65.

el 8 de marzo de 1999, las cuales afectan la manera de acreditar los delitos. Los cambios han sido producto de la evolución doctrinal que ha tenido el derecho sustantivo penal mexicano en cuanto al cuerpo del delito y los elementos del tipo penal. El cuerpo del delito fue durante mucho tiempo el vértice del concepto de tipo, además se debe aclarar que el concepto del cuerpo del delito se refería a la descripción objetiva del hecho, es decir, a los elementos objetivos del delito. Sin embargo, con la reforma de 1999, se regresa al cuerpo del delito y a la probable responsabilidad del indiciado como base del ejercicio de la acción penal.

A esta reforma se le agregan las efectuadas al Código Fiscal de la Federación el 1° de enero de 1999 y al Código Federal de Procedimientos Penales el 18 de mayo de 1999, en las cuales se establecen nuevamente la calificación de los “delitos graves”, es decir aquellos en que el indiciado o probable responsable no tiene derecho de libertad provisional bajo caución durante el tiempo que dure el proceso penal.¹³

4.3 Definición de encubrimiento.

Fernando Castellanos, define el encubrimiento como un delito autónomo, señalando que *“si se considera a la participación como la vinculación de los sujetos que intervienen en la preparación o ejecución del delito, evidentemente no puede ser considerado el encubrimiento como una forma de aquella, salvo el caso excepcional de que la acción posterior al delito haya sido acordada previamente. Sobre esta importante cuestión, Fernández Doblado expresa como consecuencia lógica de vincular el concurso de personas en el delito con la teoría de la causalidad, se excluyó de aquélla toda forma de intervención que no tuviera influjo causal en el resultado, es decir, que no hubiera puesto una condición anterior a*

¹³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 313-314

éste; si bien entre los modos de concurrencia criminal se admiten junto con los anteriores y concomitantes, a los posteriores; en este último caso, éstos deben estar ligados al delito en relación de causa a efecto, como sucede con la promesa anterior, que ya hemos examinado al referirnos a la participación. Fuera de estos casos la figura de los cómplices posteriores resultaría tan contradictoria como la de la causa posterior al efecto.”¹⁴

Asimismo, Eduardo López Betancourt nos dice que *“se da el encubrimiento cuando se oculta a los culpables del delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo, con el fin de eludir la acción de la justicia. También se manifiesta el encubrimiento cuando una persona auxilia al agente para aprovecharse de los efectos del delito o ventajas o el mismo encubridor busca disfrutar de dichos beneficios.”¹⁵*

Respecto del Encubrimiento en los delitos en materia fiscal, Manuel Rivera Silva nos dice que examinando el proceder de los llamados encubridores, observó que el denominador común de su conducta, consiste en la falta de acuerdo previo con el infractor, es decir, antes de la comisión del delito, y únicamente consiste una actuación posterior al evento criminal; por lo tanto, estimó ilógico la existencia de responder de un hecho que ya se había consumado, apareciendo exclusivamente una conducta criminal posterior a la ejecución del delito de que se trate.¹⁶

Así, estas reflexiones obligaron a establecer un delito autónomo en el cual se sancionaban proceder ilícitos posteriores a la consumación del delito, determinándose con toda claridad que si había acuerdo anterior a la ejecución del propio delito, se está en los ámbitos de la complicidad o corresponsabilidad, y que cuando sin previo acuerdo se realizaban proceder ilícitos vinculados con el delito ya llevado a cabo, se incurría en el ilícito especial de encubrimiento.

¹⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando, *op. Cit.* Pág. 299.

¹⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *op cit.* Pág. 44.

¹⁶ RIVERA SILVA, Manuel, *“Derecho Penal Fiscal”*, Editorial Porrúa, México, 1994, pág. 45.

Para una mejor comprensión de la definición de este delito, se cita la siguiente tesis:

ENCUBRIMIENTO.

La diferencia entre participación en un delito y encubrimiento del mismo, estriba en la causalidad existente entre la conducta y el resultado. En el encubrimiento, como delito autónomo, la acción es posterior a la ejecución del delito encubierto, el que tan solo debe ser un antecedente histórico. En la participación, la conducta es coetánea y causal de la lesión jurídica, la que es diversa a la que se produce en el encubrimiento.

Amparo directo 4664/86. Alejandro Chávez Pedraza. 19 de octubre de 1987. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón. Secretario: Carlos Enrique Rueda Dávila.¹⁷

Por lo tanto, se puede definir al encubrimiento como el ilícito consistente en prestar ayuda o auxilio para adquirir, ocultar, recibir o trasladar, el objeto del delito, siempre y cuando, dicho acuerdo sea posterior a la ejecución o realización del delito de que se trate.

Asimismo, señala también el citado autor, que en el Código Fiscal de la Federación vigente, el delito de encubrimiento alude a todos los delitos fiscales y no exclusivamente, como sucedía con antelación, sólo al de contrabando.¹⁸

Resulta de lo anterior, citar el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

¹⁷ Tesis 217-228 Segunda Parte, Séptima Época, tesis aislada emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Página: 27 Genealogía: Informe 1987, Segunda Parte, Primera Sala, tesis 82, página 56.

¹⁸ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 45.

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

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

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

Del precepto antes citado, se desprende que hay dos supuestos para que se esté en presencia de éste delito que se analiza, que son:

- a) La falta de previo acuerdo con los responsables de un delito fiscal; y
- b) Que el proceder del sujeto sea posterior a la ejecución del delito y sin participación en él.

A este respecto, Manuel Rivera Silva, nos dice que en el encubrimiento hallamos hay dos situaciones: una que se refiere al objeto o producto del delito, y otra a investigación del mismo. Que independientemente de la mala sintaxis, en este enunciado general se deslindan las dos exigencias ya señaladas:

- a) La ausencia de previo acuerdo; y
- b) El no haber participado en el delito.¹⁹

De lo antes señalado, se puede observar que la primera exigencia rige todas las fracciones del citado artículo, pues como mencionamos, nunca puede haber encubrimiento con previo acuerdo, además de que se requiere que el sujeto responsable del encubrimiento, no haya participado en la comisión del delito, sino que su participación debe ser posterior a la ejecución del mismo.

¹⁹ *Ibidem*, pág. 47.

Para que se configure el encubrimiento en los delitos fiscales, se requiere que concurren los elementos antes señalados, contenidos en las fracciones de dicho precepto legal, los cuales se explicarán más adelante.

4.4 Análisis del encubrimiento en los delitos en materia fiscal.

4.4.1 El bien jurídico tutelado.

Es conveniente apuntar que, sobre este punto, existen varias posturas doctrinales, para definir el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales.

De lo anterior, Gabriela Ríos Granados señala que algunos autores sostienen que el bien jurídico protegido en todos los tipos penales es el erario; otros, menos conservadores, indican que los distintos tipos penales tutelan distintos bienes jurídicos, los cuales se refieren a la fe pública, el deber de la lealtad, el patrimonio, la Hacienda Pública y la función del tributo.²⁰

Por otra parte, de acuerdo con una tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en últimas fechas, se ha indicado que el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco federal.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1997). El hecho de que el citado precepto prevea como requisito para obtener el beneficio de una condena condicional que se compruebe que los adeudos fiscales están

²⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 319

cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho beneficio no está reconocido como un derecho fundamental del inculpaado, y el hecho de que solicite la intervención de la autoridad hacendaria para determinar la procedencia de otorgarlo obedece a la naturaleza misma del delito, es decir, se trata de un delito federal, especial, patrimonial, doloso, de resultado, instantáneo, de querrela necesaria y cuyo bien jurídico tutelado es el derecho del fisco de recaudar en la forma debida las cantidades correspondientes a los diversos tributos previstos en la ley. Por otra parte, el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1997, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el precepto constitucional mencionado, ya que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la forma, fecha y montos que debe garantizarse el interés fiscal, pues sólo exige que para la obtención de una condena condicional los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados, lo que se justifica por la propia naturaleza del ilícito, ya que es la hacienda pública la que se ve afectada con la conducta típica.

Amparo en revisión 788/2006. 5 de julio de 2006. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudíño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.²¹

Tanto en el campo de las infracciones en materia fiscal, como en el área estrictamente del Derecho penal fiscal, el interés jurídicamente protegido es la facultad que tiene el Fisco, como representante de la comunidad, de recibir el importe íntegro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño, el menoscabo o el perjuicio que se cauce o se pueda causar con el incumplimiento de esos deberes de los sujetos obligados, afirma Doricela Mabarak Cerecedo.²²

Para Mario Alberto Torres López, el bien jurídico en los delitos fiscales es precisamente esa norma latente en cada una de las figuras delictivas, puesto que señala que la figura delictiva no es más que una hipótesis de violación culpable a una norma penal.²³

²¹ Tesis: 1ª. CXLV/2006, Novena Época, Tesis aislada emitida por la Primera Sala, Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Septiembre de 2006, Página: 205.

²² MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 75.

²³ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.*, pág. 283.

Explica el autor citado que *“Cada norma objeto de tutela penal tiene a su vez y dentro de un contexto general una función de acuerdo a su naturaleza, por ejemplo en todas las figuras de delito fiscal relacionadas con contribuciones podemos afirmar en que su conjunto tienden a regular la adecuada percepción por parte del Estado, o las que se vinculan al comercio exterior que el tráfico de mercancías se lleve a cabo conforme a las reglas legales dictadas por el estado, y así sucesivamente.”*²⁴

En el caso concreto del delito de encubrimiento, el bien jurídico tutelado por la norma, es de igual forma, el patrimonio del fisco federal, puesto que con la conducta descrita en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación vigente, se causa un perjuicio a éste.

4.4.2 Naturaleza jurídica del encubrimiento en los delitos fiscales.

En la doctrina extranjera, parece que no existe mayor problema sobre este punto, ya que el ilícito tributario podrá tipificarse como infracción o delito, debido a que antológicamente no existe diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales; la distinción dependerá del grado de protección que desee darle el legislativo al interés jurídico tutelado.

Gabriela Ríos Granados nos dice al respecto que en virtud de que no existe una diferenciación clara entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, una misma conducta puede ser tipificada como infracción y como delito, y ser sancionada por multa y con pena privativa de la libertad. *“Aunque en una primera aproximación esto no genera dificultad, en la práctica puede suceder que el sujeto infractor, por una misma conducta, sea responsable penalmente pero no así administrativamente, de lo cual surge una importante incompatibilidad en ambos*

²⁴ *ídem.*

procesos, lo que genera inseguridad jurídica para el infractor. Al respecto, nuestro más alto tribunal resolvió en pleno, durante la quinta época, que No es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales pueden ser independientes, cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito, ante la autoridad judicial, y sin que ésta haya dictado su fallo.”²⁵

Se puede perseguir una misma conducta con dos vías distintas, por un lado, el procedimiento administrativo para la aplicación de la multa mediante un acto administrativo y, por otro, el proceso penal en el que se resolverá si procede establecer la responsabilidad penal, mediante una sentencia definitiva de un Juez de Distrito. En tal sentido, ya se ha resuelto que por interpretación judicial que *“los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo.”²⁶*

Por otra parte, se pueden analizar las características comunes de las infracciones y de los delitos; así, en una primera aproximación ambos son consecuencia jurídica de la violación a las normas tributarias. También se pueden indicar algunas distinciones entre la infracción y el delito, entre ellas cabe advertir que la infracción tiene como sanción la multa, y no la privación legal de libertad.

²⁵ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 295.

²⁶ *Ibidem*, pág. 296.

Esta reflexión se enriquece cuando por alguna parte de la doctrina y de la jurisprudencia se establece que las infracciones deben tener como característica el principio de culpabilidad. Respecto a la sanción, las infracciones también se informan del principio constitucional *non bis in idem*, así se ha establecido en criterio jurisprudencial.²⁷

4.4.3 Sujetos.

Una vez explicado lo anterior, procederemos a explicar los sujetos de los delitos fiscales, para posteriormente describir los sujetos del encubrimiento.

4.4.3.1 Sujeto activo.

De acuerdo con la Teoría General del Delito, y con los presupuestos del mismo, el sujeto activo es quien realiza la conducta o el 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.²⁸

Sobre los sujetos activos en los delitos tributarios, Gabriela Ríos Granados, señala que resulta necesario recordar que en la relación jurídico tributaria, se ubica por una parte del sujeto activo que es el acreedor, es decir, el fisco y por otra el sujeto pasivo o deudor. Desde esta concepción los sujetos pasivos de

²⁷ *Ibidem*, pág. 297.

²⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *op cit.* Pág. 34 y 35.

obligación tributaria serán quienes probablemente comentan algún delito tributario.

29

En este orden de ideas Ríos Granados señala que *“sin el hecho imponible no hay hecho punible. De tal manera que, en una primera aproximación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser el contribuyente, el responsable solidario, al sustituto o terceros obligados. Mientras que el contribuyente es la persona que realiza el hecho imponible, es decir quien posee la capacidad económica que se refleja en la capacidad contributiva; los demás sujetos obligados no necesariamente demuestran capacidad de pago del tributo; sin embargo, por estar vinculados de alguna manera con la obligación principal de pago son sujetos pasivos. Es así que los sujetos pasivos llamados a cumplimentar en deber tributario y no los hicieren, incumplen con sus obligaciones o deberes respectivos, y se constituyen como los sujetos activos del delito tributario.”*³⁰

Así tenemos que el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación establece quienes son responsables de la comisión de los delitos fiscales, de acuerdo con lo siguiente:

“Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.”

²⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op. Cit.*, artículo de RÍOS GRANADOS, Gabriela, pág. 329.

³⁰ *Ídem.*

De lo anterior, Doricela Mabarak Cerecedo explica que en la relación jurídica que se genera con motivo de la realización del ilícito fiscal, el sujeto activo, es decir, el infractor puede ser una persona físico o una moral o jurídica.³¹

Asimismo señala que en el caso de las personas morales o jurídicas y de las personas físicas, las disposiciones fiscales consideran que éstas actúan, se obligan por medio de sus representantes legales, tocando a ellas responder por las infracciones en que incurran dichos representantes, es decir, la imposición de las sanciones por conductas ilícitas de los representantes, se harán sobre los representados, quienes ante el Fisco son en última instancia los sujetos infractores.³²

De acuerdo con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación vigente, antes transcrito, la responsabilidad de un delito fiscal recae sobre quienes:

- a. Comentan conjuntamente un delito;
- b. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo;
- c. Induzcan dolosamente a otro para su comisión y
- d. Auxilien a otro, después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Esta responsabilidad infiere la manifestación de voluntad para la realización del hecho, y por lo tanto, los delitos fiscales en el momento actual, sólo pueden ser cometidos y son imputables por lo tanto, a las personas físicas mayores de edad y en plenitud de facultades mentales. -afirma Mabarak -³³

³¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 76.

³² *idem.*

³³ *idem.*

En todo caso, el sujeto que realice la comisión de un delito, es entonces el sujeto activo del delito. Asimismo, la responsabilidad penal fiscal es personal, en tal sentido, tanto las personas físicas como las morales son responsables, respecto a estas últimas conforme al acta constitutiva de la persona moral, será el representante legal a quien se finque dicha responsabilidad.

Una vez que se ha definido quienes pueden ser los sujetos activos de la comisión de delitos fiscales, en el encubrimiento, se tiene que el sujeto activo será quien actualice las conductas descritas en el artículo 96 del citado ordenamiento legal; es decir, quien adquiera, reciba, oculte o traslade el objeto del delito, o quien auxilie a otros para la realización de los mismos fines. Asimismo, será sujeto activo o responsable del encubrimiento, quien ayude a evadir las investigaciones de la autoridad o destruya o desaparezca las pruebas de la comisión del delito del que se trate.

4.4.3.2 Sujeto pasivo.

Eduardo López Betancourt define al sujeto pasivo como *“quien sufre directamente la acción, es sobre quien recaen todos los actos materiales utilizados en la realización del ilícito, es el titular del derecho dañado o puesto en peligro.”*³⁴

Señala que solo los seres humanos pueden ser sujetos pasivos del delito, ya que se debe atender al titular del derecho dañado o puesto en peligro, por lo que afirma que el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido. El sujeto pasivo y el perjudicado por la comisión del delito no siempre recae sobre la misma persona, tal es el caso del homicidio, en el que el sujeto pasivo será el titular del

³⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *op cit.*, Pág. 52.

bien jurídico protegido por la ley penal: la vida, en este caso, siendo los perjudicados sus familiares.³⁵

Por lo tanto, concluye que pueden ser sujetos pasivos del delito:

- El hombre individual,
- Las personas colectivas,
- El Estado; y
- La colectividad social.³⁶

De acuerdo con lo antes señalado y respecto a los delitos fiscales, Doricela Mabarak, nos dice que “el sujeto pasivo del delito fiscal, es la colectividad, el grupo social que directamente se hubiera beneficiado si el sujeto activo del delito no hubiera infringido la ley. Aquí el órgano administrativo, como representante de la colectividad realiza las acciones correspondientes para que se inicie una acción legal en contra del sujeto evasor en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que sean consideradas en la legislación como delitos.”³⁷

Por lo tanto, en el delito de encubrimiento, el sujeto pasivo es el Estado como representante de la colectividad y por lo tanto, la colectividad misma, que es quien recibe el daño o perjuicio en la comisión del encubrimiento, por ser el titular del bien jurídico protegido.

³⁵ *Ibidem*, Pág. 54 y 55.

³⁶ *Ibidem*, Pág. 55.

³⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 77.

4.4.4 El hecho delictivo.

Como se explicó en el capítulo anterior, y de acuerdo con la Teoría General del Delito, el hecho delictivo consiste en la conducta que está tipificada en la ley como delito, es decir, realizar las conductas o hechos que señala expresamente la ley.

En el delito de encubrimiento en materia fiscal que nos ocupa, el hecho delictivo, es precisamente la conducta infractora descrita en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación vigente, que regula este delito, es decir, el hecho delictivo son las conductas que se enumeran en dicho precepto que a continuación se transcribe:

“Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

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

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

Por lo tanto, para explicar el hecho delictivo del encubrimiento en los delitos en materia fiscal, se considera necesario explicar cada uno de los supuestos que contiene. Así, y de un análisis del artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que en la fracción I del mismo, se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 96.-...

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

La fracción I de dicho precepto contempla varias hipótesis como lo son: el adquirir, recibir, trasladar, ocultar el objeto del delito, o ayudar a otro para que se realicen los mismos fines.

El autor en mención, nos explica aquí, cada uno de los supuestos que prevé la fracción I de dicho artículo. Señalando que por “*Adquirir*” el objeto o producto del delito, debe entenderse hacer entrar al patrimonio del encubridor el producto del delito, no debiendo dársele sentido lato de hacer llegar alguna cosa al sujeto, por entonces quedar sin sentido la hipótesis inmediata posterior que alude a recibir. Lo que se adquiere debe ser el producto del delito.³⁸

Se considera prudente aclarar que en los delitos fiscales este objeto o producto es siempre de carácter económico. Nos dice Manuel Rivera Silva, que en la teoría general del delito, se deslinda con toda claridad el instrumento del delito y el objeto del mismo. Que instrumento es el utensilio que aprovecha el sujeto activo para realizar lo prohibido por la ley y el objeto es, de carácter económico; mas debe tenerse presente que igualmente la ley exige el conocimiento de que el objeto provenga de un delito fiscal o la presunción de la ilegítima procedencia.³⁹

Así Mario Alberto Torres López, señal que en *“cuanto a la expresión con ánimo de lucro, debemos considerarla en el sentido de que el encubridor realice el comportamiento de adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito para obtener una ganancia -en dinero o en especie- o cualquier ventaja patrimonial.”*⁴⁰

³⁸ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 47.

³⁹ *Ibidem*, pág. 48.

⁴⁰ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.*, pág. 239.

En resumen, se puede afirmar que comete el delito de encubrimiento el que sin previo acuerdo con el infractor, después de la ejecución del delito y sin haber participado en él, con ánimo de lucro adquiere el objeto del mismo, a sabiendas que proviene de un delito fiscal o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia.

Por cuanto hace al segundo supuesto, consistente en recibir el objeto del delito, Manuel Rivera Silva explica que si en la hipótesis anterior hemos explicado el alcance de la adquisición, en ésta cabe señalar que también se comete el delito de encubrimiento cuando por cualquier concepto (depósito por ejemplo), se recibe la cosa, mas es pertinente señalar que en el caso la recepción se hace a sabiendas de que el objeto proviene de un delito fiscal o por las circunstancias se debía presumir su ilegítima procedencia, lo cual introduce un dolo específico, también como en el caso anterior y debiendo igualmente existir el ánimo de lucro.

41

El siguiente supuesto consistente en el encubrimiento por traslado, se tiene que como esta palabra no posee connotación expresa en el Derecho Penal sustantivo, se debe acudir al sentido gramatical es decir, que por traslado se debe entender el “llevar o mudar a una persona o cosa de un lugar a otro”. De esta manera, el encubrimiento por traslado debe concebirse como la conducta de un sujeto que después de la comisión de un delito fiscal y sin previo acuerdo con el infractor, a sabiendas que la cosa trasladada proviene precisamente del delito fiscal, o por las circunstancias debe presumir su ilegítima procedencia, la lleva de un lugar a otro con ánimo de lucro, afirma Manuel Rivera Silva.⁴²

Asimismo, por respecto de la siguiente hipótesis del precepto que se analiza, el autor mencionado, nos explica el encubrimiento por ocultación, sosteniendo que dicha figura delictiva contiene los siguientes elementos:

⁴¹ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 48.

⁴² *Ibidem*, pág. 49.

1° Una actuación del encubridor posterior al delito y sin previo acuerdo con el infractor.

2° Que el encubridor persiga un afán de lucro;

3° Un ocultamiento del “objeto” del delito fiscal;

4° No intervenir en el delito; y

5° Conocimiento de que el “objeto” ocultado proviene de un delito fiscal o por las circunstancias del caso, se deba presumir su ilícita procedencia.⁴³

Por último, el supuesto de esta primera fracción que señala que “o ayude a otro a los mismo fines” (adquirir, recibir, trasladar y ocultar). Significa que el ayudante es responsable de encubrimiento, no debiendo confundirla con la ayuda a que se refiere el inciso VI del artículo 95 del Código Fiscal Federal, pues ésta es para la comisión del delito con conocimiento previo del mismo; se auxilia para la comisión, existiendo de ésta un previo acuerdo, el cual no puede existir en el encubrimiento.⁴⁴

Se debe aclarar, que en todos los casos, se parte del supuesto inicial de que la persona sabe que el “objeto” proviene de la comisión de un delito fiscal, mas es posible la ausencia de tal conocimiento, substituyéndose, para los efectos de la vigencia del delito, el que “de acuerdo con las circunstancias, debía presumirse su ilegítima procedencia”. El citado autor Manuel Rivera Silva, no dice al respecto que no es forzoso el conocimiento del delito, operando en ausencia de esto, la presunción, la cual debe estimarse como *juris tantum*.⁴⁵

⁴³ *idem*.

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 50.

⁴⁵ *idem*.

Al respecto, se transcribe la siguiente tesis:

ENCUBRIMIENTO, PARA ACREDITAR EL CUERPO DEL DELITO DE. ES INDISPENSABLE QUE EL QUEJOSO CONOZCA LA PROCEDENCIA ILEGAL DEL OBJETO.

El delito de encubrimiento, previsto en el artículo 153, del Código Penal vigente en el Estado de México, se integra con los siguientes elementos: a) la recepción o adquisición de objetos mediante cualquier título, b) que ello tenga lugar sobre bienes provenientes de la comisión de delito de robo. Ahora bien, para que se integre el ilícito en cuestión, se requiere de una acción material de recibir o adquirir un objeto; así como de un elemento subjetivo, que implica el conocimiento de su ilegal procedencia, pues la característica de esta figura delictiva no se surte, cuando una persona adquiere una cosa que ignoraba era robada, ya que la ilicitud de la conducta se desprende de la intención de ingresar a su patrimonio un bien que proviene de la comisión de un delito; esto es, si bien se requiere que el objeto robado se encuentre en poder de una persona distinta del agente, ello es insuficiente para considerar delictiva su conducta, si el apoderamiento último del bien no se realizó con pleno conocimiento de que no era legal su procedencia, ya que sólo en ese caso la tenencia se convierte en antijurídica. En consecuencia, cuando no se acreditó que el quejoso conociera la ilegal procedencia del bien afecto a la causa, no es de estimarse acreditado el cuerpo del delito de mérito, toda vez que no quedó demostrada la intención del indiciado de adquirir o poseer el bien robado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 12/94. Estela Cruz Vera. 8 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Díaz Infante Aranda. Secretario: Rigoberto F. González Torres.⁴⁶

Ahora bien, la fracción II del artículo 96 del citado ordenamiento legal, establece lo siguiente:

“Artículo 96.-...

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

⁴⁶ Tesis: II.1o.120 P, Octava Época, Tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación XIII, Junio de 1994, Página: 570.

En esta fracción, también se debe tener en cuenta la falta de acuerdo con el infractor y el no haber participado en cualquiera forma en la comisión del delito de que se trate, para que se configure este segundo supuesto.

Respecto de este supuesto, Manuel Rivera Silva, explica que las diversas formas delictivas previstas en ésta, tienen por finalidad, en términos generales, evitar mediante la amenaza de la pena, el desarrollo de las investigaciones o la impunidad del delito.⁴⁷

Nos dice también que, esta hipótesis para algunos juristas *-el inciso segundo en estudio-*, se relaciona exclusivamente con la investigación previa, mas en tanto se pueden presentar casos (previstos en el párrafo) que se encuentran fuera de esa etapa, y dada la flexibilidad de las frases utilizadas por la ley, optamos por no hacer limitación alguna, máxime que el precepto también consigna, en forma general, el sustraerse de la acción de la autoridad (puede ser investigadora o jurisdiccional).⁴⁸

Para analizar los requisitos o supuestos que contiene esta fracción, se debe precisar que en el encubrimiento en las investigaciones, toma vida fáctica la función persecutoria, la cual incumbe por mandato constitucional al Ministerio Público de acuerdo con el artículo 21 de nuestra Carta Magna.

Esta función comprende dos actividades: la investigadora y el ejercicio de la acción penal. La primera, como su nombre lo indica, consiste en buscar o reunir los elementos necesarios de los cuales se puede inferir que en el mundo histórico se ha presentado una conducta que encaja con exactitud en la descripción de alguno de los tipos previstos en la ley.⁴⁹

⁴⁷ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 50.

⁴⁸ *Ídem.*

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 51.

Por lo tanto, el supuesto en estudio abarca el auxilio que se brinda al inculpado con la finalidad de hacer imposible el descubrimiento o reunión de los elementos que acreditan el delito.

Este autor señala que dados los términos de la ley, al verbo “ayudar”, se le debe dar el significado del esfuerzo llevando a cabo para el logro de un fin, que es el descubrimiento del delito, por lo que afirma que ya se conocía la comisión de éste delito, por ser imposible ayudar en algo que se ignora.⁵⁰

Es decir, que se ayuda para lograr un propósito independientemente del éxito obtenido con tal ayuda. Es decir, es suficiente la actuación de ayuda para incurrir en el encubrimiento, aunque no se logre la elusión de las investigaciones en contra del inculpado.⁵¹

El segundo requisito para que se configure el encubrimiento de acuerdo a esta fracción, es la “sustracción”. En este caso que se analiza, el autor ya referido señala que *“La autoridad, para dar cumplimiento a su actividad investigadora, lógicamente lleva a cabo determinadas acciones, las cuales deben ser obedecidas por terceros. Cuando un sujeto, al través de su proceder, logra marginar al infractor de esas acciones, incurre en encubrimiento punible. También puede interpretarse la hipótesis en estudio como la actividad del encubridor que merced a cualquier maniobra (no sólo sustracción), impide el ejercicio de la acción penal. Sin embargo, una interpretación sistemática, o sea, un aplicar la ley, siguiendo los principios enlazados entre sí, hace naufragar la segunda interpretación, la cual emana de la vaguedad del texto legal.”*⁵²

Por lo que hace al tercer y último requisito para que se configure el encubrimiento, el cual consistente en ocultar, destruir, alterar o desaparecer las

⁵⁰ Cfr. RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 52.

⁵¹ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 52.

⁵² *ídem.*

pruebas o instrumentos del delito, esto hace imposible la reconstrucción legal del delito, asegurándose con ello la impunidad.

Manuel Rivera Silva nos dice al respecto que *“esto, en el fondo, no integra una diferencia específica con los casos anteriores, pues debe estimarse que el aseguramiento del objeto o provecho del delito, es para evitar la investigación correcta y no como un acuerdo previo de llevar a cabo este aseguramiento para provecho económico del infractor, en cuyo caso se estaría en las provincias de la comisión del delito y no en el encubrimiento.”*⁵³

4.4.5 Antijuridicidad en el delito de encubrimiento fiscal.

Como vimos en el capítulo anterior, la antijuridicidad de acuerdo con diversos autores, es lo contrario a derecho, es decir, una conducta que va en contra de la norma jurídica.

Con respecto a la antijuridicidad, Mabarak afirma que no toda conducta antijurídica es delito.⁵⁴ Villalobos señala que “se necesita una especial antijuridicidad para que el acto caiga en la esfera de lo criminal; especialidad que puede consistir sólo en su gravedad o en el peligro que significa determinado género de conductas para la seguridad, el orden y el bien generales en sí mismas y no sólo para concretos intereses particulares”.⁵⁵

Por su parte Mario Alberto Torres López, señala sobre la antijuridicidad de los delitos fiscales que en todos los casos, que con el carácter de delito prevé el Código Fiscal de la Federación, sin excepción ni restricción, tendrá que

⁵³ *Ibidem*, pág. 53.

⁵⁴ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 96.

⁵⁵ VILLALOBOS citado en MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 97.

considerarse esos comportamientos como delito en tanto surtan otros elementos, requisitos o condicionantes comunes a todo ilícito penal.⁵⁶

Asimismo, el autor en cita sobre la antijuridicidad, formula 3 preguntas que resultan muy ilustrativas para el tema que nos ocupa:

La primera pregunta ¿En qué consiste el delito? La responde de la siguiente manera: *“ese delito de contrabando consiste en introducir al país o extraer de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones que deban cubrirse, **en forma antijurídica y culpable**; lo mismo con la figura del artículo 113 del mismo Código que consiste en alterar o destruir dolosamente los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados, **en forma antijurídica y culpable**; en relación con la figura básica de defraudación fiscal, sería omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución utilizando engaños o aprovechando errores, **en forma antijurídica y culpable**, y así lo debemos hacer con todas las hipótesis de delito que contempla no sólo el Código Fiscal de la Federación, sino el Código Penal y cualquier otro ordenamiento que contenga figuras delictivas.”*⁵⁷

La segunda pregunta, es ¿Por qué motivo hemos de considerar esa parte de **en forma antijurídica y culpable**, que no aparece textualmente en las disposiciones? La respuesta que da es: *“la forma antijurídica y culpable no aparece textualmente en las disposiciones legales, por dos razones: porque sería absurdo que en cada una de las descripciones que las leyes hacen de delito se repitiera de manera incesante lo de **en forma antijurídica y culpable**, y porque, la antijuridicidad y la culpabilidad son elementos de todos los delitos y, sin ellos, el hecho no puede llegar a revestir tal carácter. Estos elementos están reconocidos a contrario sensu en el artículo 15 fracción III a X del Código Penal. Es ineludible para el intérprete de los delitos fiscales o de cualquier delito, tener presente el*

⁵⁶ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.* Pág. 53.

⁵⁷ *idem.*

*esquema aludido. De hecho la afirmación sobre la existencia de esa parte de **en forma antijurídica y culpable**, es un acto de interpretación de las leyes penales en sentido técnico o primordiales.”*⁵⁸

Por último, la tercera interrogante: ¿Qué quiere decir y qué abarca eso de **en forma antijurídica y culpable**? A lo que responde que: “Se requeriría la exposición de todo un programa de derecho penal, para brindar los conocimientos referentes al nacimiento, desarrollo y doctrinas acerca de la antijuridicidad y de la culpabilidad. Para fines, digamos prácticos entendamos de manera muy simplista que **en forma antijurídica** quiere decir en casos no permitidos por la ley; y **en forma culpable** quiere decir con culpabilidad y esto, a su vez, implica actuar de manera reprochable.”⁵⁹

De lo anterior, podemos decir que la antijuridicidad en el encubrimiento previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, será: adquirir, recibir, trasladar ocultar, el objeto del delito, o ayudar a otro a los mismos fines; así como ayudar al inculpado a eludir las investigaciones o a sustraerse de la acción de la autoridad, ocultar, alterar, destruir o hacer desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito, o asegurar para el inculpado el objeto o provecho del delito; de forma antijurídica, es decir, en forma contraria a la ley.

4.4.6 Culpabilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal.

La culpabilidad como elemento del delito, fue definida en el capítulo anterior, de la siguiente manera:

⁵⁸ *Ibidem*, Pág. 53 y 54.

⁵⁹ *Ibidem*, Pág. 54.

La culpabilidad es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de un acto; es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada.

Asimismo, por lo que hace a los elementos de la culpabilidad, en el capítulo anterior, se señalaron los siguientes:

- a) La exigibilidad de una conducta conforme a la ley;
- b) La imputabilidad, y
- c) La posibilidad concreta de reconocer el carácter ilícito del hecho realizado.

Los grados de culpabilidad, como vimos anteriormente, son *dolo* y *culpa*. El dolo consiste en causar intencionalmente el resultado típico, con conocimiento y conciencia de la Antijuridicidad del hecho. La doctrina le llama delito intencional o doloso. Las clases o tipos de dolo son: directo, indirecto, eventual, genérico, específico e indeterminado.

Recordando los conceptos explicados en el capítulo tercero de la presente tesis, la culpa como grado de la culpabilidad de acuerdo con la Teoría General del Delito, ocurre cuando se causa un resultado típico sin intención de producirlo, pero se ocasiona por imprudencia o falta de cuidado o de precaución, debiendo ser previsible y evitable.

Existen 2 clases de culpa que son: culpa consciente (con representación o previsión): en esta hipótesis, el sujeto activo prevé el resultado penalmente tipificado como posible, más no lo quiere, abriga la esperanza de que no se produzca; y culpa inconsciente (sin previsión o sin representación): esta clase de culpa es la ignorancia de las circunstancias del hecho, a pesar de la posibilidad de previsión del resultado, se presenta cuando el sujeto, ya sea por falta de cuidado o

precaución, no prevé el resultado, teniendo la obligación de hacerlo por ser de naturaleza evitable y previsible la consecuencia. Dicha culpa puede ser: lata, leve y levísima.

Respecto de la culpabilidad en los delitos fiscales, Doricela Mavarak Cerecedo, afirma que *“para que exista el dolo como elemento integrante de la culpabilidad debe no sólo bastar que el sujeto activo haya sabido y querido lo que hacía, sino que además es preciso que también hubiera sabido que no debía hacerlo y que no obstante, se decidió a realizarlo. La esencia del dolo es la voluntad que actúa sobre un conocimiento integral y real del acto. El conocimiento consiste en que si se quiere realizar un acto se supone que éste se conoce previamente, sin que sea necesario que el sujeto activo admita expresamente al someterlo a proceso por el delito cometido, o que obró dolosamente para poder crear en su contra este tipo de responsabilidad lo único que será indispensable comprobar para que se configure la intencionalidad, será que el presunto responsable estuvo enterado y plenamente consciente de acto ilícito cometido.”*⁶⁰

Resulta ilustrar lo anterior con la siguiente tesis de jurisprudencia:

DOLO.

El dolo no se presume, sino que debe probarse en aquellos casos en que la ley exige la intención dolosa, para que haya delito, como pasa en el de peculado. El dolo no significa algunas maniobras materiales en la ejecución del acto delictuoso, que es lo que caracteriza al fraude, sino que es un hecho subjetivo que se forma de dos elementos: la voluntad y la inteligencia, dando ésta como resultado, una dirección consciente de la voluntad; de modo que para saber si hubo dolo en los actos de un delincuente, hay que averiguar si existieron los dos elementos de conocimiento del acto que se ejecutaba y de conciencia de su valor antijurídico; y debe presumirse que el delincuente conocía el carácter antijurídico e ilegal del acto que ejecutó, si por razón del puesto que desempeñaba, debía conocer las leyes y podía distinguir entre el patrimonio particular y el público.

⁶⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 98.

Amparo penal directo 1340/28. Lupercio Alfonso. 28 de febrero de 1929. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.⁶¹

En cuanto a la culpabilidad en el encubrimiento, se tiene que es un delito doloso, es decir, que si se analizan nuevamente los supuestos de dicho delito, precisados en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se tiene que el dolo consiste en que el sujeto tenía conocimiento de que el objeto que adquiere recibe, traslada u oculta, proviene de otro delito diverso, o ayude a otro para dichos fines, o ayude al inculpado a eludir las investigaciones o sustraerse de la acción penal, o destruya las evidencias del delito realizado.

Por lo tanto, en caso de actualizarse estos supuestos, el sujeto que comete el encubrimiento, lo hace dolosamente, puesto que al momento de realizarlo, estaba conciente de que el objeto que pretende ocultar recibir o trasladar, provenía de un delito, y por lo tanto quería el resultado, es decir, quería beneficiarse del producto u objeto del mismo, o quería la impunidad de dicho delito.

Lo anterior, de acuerdo con el artículo antes citado que establece en su fracción I lo siguiente:

“ARTÍCULO 96.-...

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

En cuanto a la culpa, se tiene que únicamente se puede decir que el delito de encubrimiento es culposo, en el supuesto que señala, *“si de acuerdo con las*

⁶¹ Tesis aislada, Quinta Época, emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación XXV, Página: 1081.

circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia”, esto ya que el sujeto no tenía conocimiento conciente de que el objeto provenía de un delito, sin embargo, sí tenía la obligación de presumirlo, por lo que se da el resultado típico, actualizando la hipótesis establecida en la fracción antes transcrita.

Sin embargo, y fuera de este supuesto, en ambas fracciones del artículo 96 ya citado, el encubrimiento es doloso, puesto que el sujeto que lo comete, tenía conocimiento de la procedencia del objeto, y además en la segunda fracción, además de tener conocimiento del objeto procedente del diverso ilícito fiscal, ayuda al inculpado a eludir las investigaciones, con el objeto de que no sea descubierto.

4.4.7 Clasificación de los delitos fiscales.

Una vez señalados todos los elementos del delito de encubrimiento en materia fiscal que nos ocupa, lo procedente es, por último hacer una clasificación del mismo, para determinar sus características y concluir el análisis realizado en la presente tesis.

De acuerdo con la clasificación de los delitos vista en el capítulo anterior, se tiene que en primer lugar, los delitos fiscales se pueden clasificar de la siguiente forma:

Una primera clasificación de los delitos fiscales pueden ser:

a) INTENCIONALES Y NO INTENCIONALES

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8° del Código Penal Federal, los delitos se clasifican en: a). Intencionales; b). No intencionales o de imprudencia.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9° del propio Código, un delito es intencional cuando el sujeto activo del delito **“conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley”**.

Asimismo, el citado artículo 9° señala que los delitos no intencionales, se presentan cuando el presunto responsable **“produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales”**.

Doricela Mabarak, nos dice que los delitos no intencionales, de imprudencia llamados también, delitos culposos, son aquellos que se realizan cuando una persona **“obra de tal manera que por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precaución o de cuidado necesario se produce una situación de antijuricidad típica no querida directamente ni consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por él mismo”**.⁶²

Asimismo, señala como elementos de éstos, los siguientes:

- a). La realización de un acto de conducta voluntario;
- b). La verificación de un tipo penal;

⁶² MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 98 y 99.

c). El hecho de no querer, ni consentir la realización de la conducta típica y antijurídica; y

d). Que la manifestación de la conducta típica y antijurídica sea consecuencia de la negligencia, impericia o imprudencia del sujeto.⁶³

Por lo tanto, haciendo un traslado de estos conceptos a los delitos fiscales, se tiene que regla general, estos delitos son de tipo INTENCIONAL, no obstante en algunos casos muy específicos se podrían encontrar algunos delitos de imprudencia.

La segunda clasificación de los delitos por la conducta que realiza el sujeto, es la siguiente:

b) DELITOS DE COMISIÓN Y DE OMISIÓN

De acuerdo con la doctrina, los delitos en los que se observa, se analiza la forma de manifestación de la conducta externa del sujeto activo, se clasifican en delitos de acción o de comisión y delitos de omisión, como se explicó en el capítulo anterior.

Los delitos de comisión son aquellos en los que mediante un hacer, es decir, una manifestación de voluntad positiva, se viola una disposición legal que prohíbe hacerlo. Es el hecho positivo del sujeto realizado contra norma prohibitiva lo que determina la existencia de un delito por comisión.

Los delitos de omisión son aquellos en los que se deja de hacer algo que se tiene la obligación de realizar. Son violatorios de un mandato, constituyen una forma de quehacer humano, pues en alguna forma hay exteriorización de la voluntad; la decisión de no hacer lo que la ley ordena.

⁶³ *Ibidem*, pág. 99.

Como se señaló en el capítulo anterior, dentro de los delitos de omisión, existen dos tipos que son los de comisión por omisión, que se configuran cuando con la omisión se viola una norma prohibitiva, es decir, no se está frente al incumplimiento simple, sino frente a una conducta omisiva que lleva al sujeto a violar una norma prohibitiva. Por ejemplo: el delito de homicidio que se comete por una enfermera que origina la muerte de un paciente no proporcionándole alimentos o los medicamentos necesarios.

Doricela Mabarak Cerecedo nos dice que en materia de delitos fiscales, son delitos de comisión por ejemplo el contrabando previsto por los artículos 102 y 104 del Código Fiscal de la Federación, porque es indudable que en todos estos casos el sujeto activo del delito está manifestando un acto de conducta positivo con el cual viola, infringe la norma legal y por lo tanto realiza de manera evidente la conducta típica que sanciona la disposición penal aplicable.⁶⁴

Asimismo, señala que los delitos de omisión se encuentran también en la materia fiscal, por ejemplo: No solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año, contando a partir de la fecha en la que debió hacerse, o no se rindan al mencionado registro los informes a que se encuentre obligada una persona, previstos en el artículo 110, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.⁶⁵

Ahora bien, una siguiente clasificación de acuerdo con lo visto en el capítulo anterior, sería por el daño que causan:

⁶⁴ *Ibidem*, pág. 104.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 104 - 105.

c) DELITOS DE DAÑO Y DELITOS DE PELIGRO

Los delitos de daño, llamados también delitos de lesión, son aquellos que causan un menoscabo efectivo al bien o intereses jurídicamente protegidos.

Mabarak nos dice que son delitos de daño por ejemplo: los delitos de contrabando o de defraudación fiscal, previstos por los artículos 102 y 108 del Código Fiscal de la Federación, en los que el interés jurídicamente protegido es el correcto pago de las contribuciones. *“Los ingresos públicos de la Federación se verán dañados de manera directa e inmediata si un contribuyente teniendo obligación de hacerlo, no pago las contribuciones que se establecen mediante una ley. Estos delitos fiscales son ejemplo típico de los delitos de daño de lesión.”*⁶⁶

Los delitos de peligro en cambio, son aquellos en los que con la conducta típica se crea un riesgo inminente para el bien jurídico que se protege a través del tipo legal.

Los ejemplos típicos de delitos fiscales de peligro, son los previstos por los artículos 111, fracciones II y III y 113 del Código Fiscal de la Federación. *“En efecto, en el precepto primeramente mencionado se están asentado los tipos pertenecientes a aquellas conductas por las cuales una persona asiente registros de sus operaciones en dos o más libros o sistemas de contabilidad con diferente contenido, o bien, oculte, altere o destruya total o parcialmente sus sistemas o registros contables que conforme a las leyes fiscales esté obligada a llegar. Asimismo, en los términos del artículo 113 antes citado, son delitos de peligro, la alteración o destrucción dolosa de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales que se hubieren colocado con fines fiscales, o bien, que se impida que se consiga el propósito para el que fueron colocados. En estos casos, las conductas ilícitas de peligro tienen señaladas una penalidad que se aplicará*

⁶⁶ *Ibidem*, pág. 108.

independientemente de la que corresponda por el daño o la lesión ocasionada (defraudación fiscal), si está llega a realizarse.”⁶⁷

En síntesis, para la autora citada, serán delitos de daño los siguientes:

- a).** El contrabando (art. 102 del Código Fiscal de la Federación);
- b).** Actos asimilables a él (art. 105);
- c).** La defraudación fiscal (arts. 108 y 109);
- d).** La depositaría infiel (art. 112):
- e).** Apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal (art. 115);
- f).** Realización de operaciones financieras, transporte, transmisión o transferencia de dinero o bienes al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de evadir el pago de créditos fiscales (art. 115 bis);
- g).** El delito de encubrimiento (fracción I y II del artículo 96 del Código Fiscal de la Federación)⁶⁸

Asimismo, señala como delitos de peligro:

- a).** Los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (art. 110);

⁶⁷ *Ibidem*, pág. 109.

⁶⁸ *Ibidem*, pág. 112 y 113.

- b). Delitos relacionados con la contabilidad (art. 111);
- c). Delitos por alteración o destrucción de instrumentos de control; y
- d). Delitos de servidores públicos, por practicar visitas domiciliarias o embargos sin orden de autoridad competente (art. 114).⁶⁹

Por último, se tiene que los delitos fiscales se pueden clasificar en:

d) DELITOS INSTANTÁNEOS, CONTINUOS Y CONTINUADOS

De acuerdo con el artículo 7° del Código Penal Federal, un delito instantáneo es aquél en que la consumación de ilícito se agota en el mismo momento en que se realizan todos sus elementos constitutivos.

Asimismo, el propio artículo 7° del multicitado Código Penal señala que el delito será continuo, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Para ilustrar lo anterior, se transcribe la siguiente tesis aislada:

DELITO INSTANTANEO Y DELITO CONTINUO. DIFERENCIA ENTRE AMBOS.

Una distinción entre el delito instantáneo y el continuado se funda en que el primero se consume en un sólo acto, agotando el tipo, mientras el segundo supone un estado, o sea una acción consumativa del delito, que se prolonga sin interrupción, por más o menos tiempo.

Amparo directo 7988/61. Jesús María Muñoz Jaquez. 3 de mayo de 1962. Cinco votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.⁷⁰

⁶⁹ *Ibidem*, pág. 113.

⁷⁰ Tesis aislada, Sexta Época, emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Segunda Parte, LIX, Página: 14.

En materia de delitos fiscales, el contrabando es un delito instantáneo, por virtud del que se tiene legalmente por cometido en los términos previstos por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, cuando se den alguno de los supuestos mencionados por dicho precepto legal. En efecto, en el momento en que una persona introduzca o extraiga del país mercancías, por ejemplo, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse, por este solo hecho, se habrá configurado el delito.⁷¹

Por el ejemplo, la tenencia de mercancías extranjeras amparadas con documentación aduanal que proteja a mercancías distintas a las poseídas por la persona, es un delito de carácter permanente o continuo, porque se está consumado durante todo el tiempo que permanezca el ilícito.⁷²

El artículo 99 del Código Fiscal de la Federación indica que para los efectos de ese Código, e el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Un ejemplo de delito continuado podría ser el mencionado en la fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación que establece una penalidad para aquella persona que no cumpla con la obligación de presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligada, cuando lo haga por dos o más ejercicios fiscales. Esto significa que a partir del segundo ejercicio, cada vez que no presente la declaración el delito cometido se continuara cometiendo. Hay en este caso pluralidad de conductas, unidad de intención e identidad de disposición legal aplicable.⁷³

⁷¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 113.

⁷² *Ibidem*, pág. 114.

⁷³ *Ibidem*, pág. 115.

4.4.7.1 Clasificación del encubrimiento en materia fiscal como delito.

Una vez que se ha señalado la clasificación de los delitos fiscales, se procede a hacer un estudio del delito de encubrimiento en materia fiscal, de acuerdo a la clasificación de los delitos establecida por la doctrina, vista en el capítulo anterior.

Como ya vimos, el encubrimiento establecido en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, es un delito que se comete al ocultar, recibir o adquirir el objeto del delito fiscal de que se trate, o al eludir las investigaciones de la autoridad fiscal, sustraerse de la acción de ésta, o destruir ocultar o desaparecer las pruebas o instrumentos del delito.

De acuerdo a lo anterior, se procede a hacer la siguiente clasificación:

A) En función su gravedad:

En función a su gravedad, es un delito, puesto que es sancionado por la autoridad judicial, puesto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de formular una querrela, o una declaratoria de perjuicio, de acuerdo con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los 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 sólo 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.”

B) Según la conducta del agente:

El encubrimiento es un delito de acción, puesto que el sujeto que lo comete, de acuerdo con los supuestos del artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, recibe, traslada, oculta o adquiere el objeto del delito, o ayuda a otro para los mismos fines, asimismo, ayuda al inculpado a eludir las investigaciones de la

autoridad, o a sustraerse de la acción, o a desaparecer las huellas instrumentos o pruebas del delito. Por lo tanto, en estos supuestos, el agente realiza una conducta de acción.

C) Por el resultado:

Los delitos por el resultado, pueden ser formales y materiales; como lo vimos en el capítulo anterior, los delitos materiales son aquellos que requieren de un resultado, de un hecho cierto, por ejemplo, el homicidio.

El delito de encubrimiento es un delito material puesto que requiere la realización de un delito previo, para poderse configurar, es decir, de la existencia de un hecho delictivo realizado con anterioridad. Por tanto, al no ser un delito autónomo, encuadra en la clasificación de un delito material.

D) Por el daño que causan:

Por el daño que causa, es un delito de daño o lesión, puesto que se provoca un daño real y directo al bien jurídicamente tutelado por la norma, que en este caso, es la misma norma y el patrimonio del fisco federal; esto, puesto que al ocultar el objeto o las pruebas del delito, se provoca un daño directamente a la norma fiscal.

E) Por su duración:

El encubrimiento fiscal es un delito instantáneo, puesto que el ocultar, trasladar recibir o adquirir el objeto del ilícito contenido en la fracción I del artículo 96 del citado ordenamiento legal, se realizan en un solo acto.

Sin embargo, en cuanto a la fracción II de dicho precepto legal, se considera que también es un delito instantáneo, pero puede caber también la clasificación de que es un delito continuado, puesto que el ayudar a eludir las investigaciones o a sustraerse de la acción, puede configurarse con una serie de actos distintos que no se realizan instantáneamente.

F) Por el elemento interno o culpabilidad:

Por el elemento interno, el encubrimiento es un delito doloso, puesto que el sujeto tiene pleno conocimiento y voluntad de cometer el ilícito, ya que el primer supuesto del tipo penal, es que dicho delito se comete a sabiendas de que el producto u objeto que adquiere, oculta, recibe o traslada, proviene de un diverso delito.

G) Por su estructura:

Este delito por su estructura es simple, puesto que solamente causa una lesión jurídica, que es la norma jurídica tutelada, que como ya se dijo, es la norma en sí, y el patrimonio del fisco federal.

H) Por el número de actos:

En este caso, el encubrimiento es un delito unisubsistente, puesto que se requiere de un solo acto para cometer el mismo, pues basta con que se reciba, adquiera traslade u oculte el objeto ilícito, para que el delito de encubrimiento se cometa.

I) Por el número de sujetos:

Por el número de sujetos, este delito es unisubjetivo, puesto que es un solo sujeto el que lo comete, es decir, que el tipo no requiere la participación de varios sujetos para realizarlo.

J) Por su forma de persecución:

El encubrimiento es un delito de querrela, puesto que de acuerdo a lo señalado en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, antes transcrito, se requiere que la Secretaría de Hacienda sea la que formule la querrela o declaratoria de perjuicio correspondiente.

K) En función de su materia:

En función a su materia, el encubrimiento es un delito federal, puesto que el mismo se encuentra regulado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que es de aplicación en toda la Federación.

4.5 Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales.

Por último, es importante explicar la prescripción de los delitos fiscales, puesto que el encubrimiento que se analiza en la presente tesis, tiene un plazo para prescripción.

En forma casi unánime, la doctrina establece que la prescripción es una figura jurídica, por medio de la cual, se extingue para el Estado el derecho de acusar, así como sancionar una conducta ilícita por el transcurso del tiempo.

Mario Alberto Torres López, explica que en relación a los delitos existen dos figuras de prescripción, la primera es la prescripción de la acción penal, y la segunda es la prescripción de la sanción. *“la primera tiene que ver con la atribución del Ministerio Público para ejercer la acción penal y de los Jueces y Tribunales del orden penal para determinar en el caso concreto, si una persona es o no responsable en la comisión del delito que se le atribuye; la segunda está relacionada con el hecho de que el delincuente ha sido sentenciado a una determinada pena. En ambos caso, el transcurso de determinados lapsos es lo que provoca la extinción de la acción penal o de la sanción penal.”*⁷⁴

Fernando Castellanos, define la prescripción como *“un medio extintivo, tanto de la pena cuanto de la acción penal. Opera por el solo correr del tiempo. Es la pérdida, por el transcurso de cierto tiempo, de la atribución del Estado para ejecutar la acción penal contra el indiciado, o para ejecutar la pena impuesta al condenado.”*⁷⁵

Para Doricela Mabarak la prescripción en materia penal puede operar sobre el ejercicio de la acción que debe ejercitar el Ministerio Público, o sobre la pena. La acción penal que es el Derecho del Estado a investigar la comisión de los delitos, a perseguirlos y a acusar al responsable surge desde el primer momento en que ha sido decretada una conducta típica y penalmente sancionable.⁷⁶

“Este derecho se extingue por prescripción, si el Ministerio Público no ejercita dentro del plazo marcado por la ley, la correspondiente acción por cualquier causa, o bien, cuando ejercitándola ante el Poder Judicial, no ha sido

⁷⁴ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.* Pág. 248.

⁷⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando, *op. Cit.* Pág. 299.

⁷⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 236.

posible la presentación del presunto responsable ante el Tribunal que conozca de la causa. En consecuencia, la prescripción de la acción tiene como presupuesto fundamental una inactividad del Ministerio Público, por el tiempo que la ley considere como suficiente para estimar extinguida el no ejercicio o actuación de ese derecho. En el caso de la pena, la prescripción da como supuesto fundamental la imposibilidad de ejecutar la sentencia por virtud de que el reo se sustrajo al control de la autoridad, es decir, se evadió.”⁷⁷ – afirma Mabarak.

Demetrio Sodi define a la prescripción en materia penal diciendo que “*es la extinción del derecho de perseguir y castigar al delincuente, por haber pasado el tiempo en la ley fijado para hacerlo*”.⁷⁸

Sergio Vela Treviño expresa por su parte que la prescripción es un fenómeno jurídico penal por el que en razón del simple transcurso del tiempo, se limita a la facultad represiva del Estado, al impedírsele ya el ejercicio de la acción persecutoria o ya la ejecución de las sanciones impuestas.⁷⁹

Asimismo, la siguiente tesis, define los conceptos de prescripción en materia penal:

PRESCRIPCIÓN EN MATERIA PENAL.

Procede distinguir: a) La denominada prescripción de la persecución penal, que produce sus efectos material y procesalmente, en los plazos de prescripción que establece la ley positiva. En lo que concierne al comienzo de la prescripción, es determinante al momento de la acción, entendida ésta con arreglo a la teoría del resultado. En los delitos continuados comienza la prescripción en el último acto. En delitos permanentes, cuando acaba el estado antijurídico. En el delito de omisión, la prescripción comienza sólo en el momento en que termina el deber, no en aquel en que aparece la punibilidad de la conducta. En las acciones de persecución del delito, como quiera que esencialmente el resultado pertenece también a ellas, cuando se produce el resultado. La interrupción y la suspensión de la prescripción se originan por determinados acontecimientos y relación del derecho procesal penal, la primera por ciertas acciones judiciales con efectos de índole puramente personal, y la segunda por causa que se determine en la ley positiva b) La denominada prescripción de la ejecución de la pena, que

⁷⁷ *Ibidem*, pág. 236 y 237.

⁷⁸ SODI, Demetrio, citado en MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 237.

⁷⁹ VELA TREVIÑO, Sergio, *Op. Cit.*, pág. 237.

produce sus efectos en el área procesal penal, y los plazos que regulan conforme a la ley positiva.

Amparo penal directo 4765/54. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 5 de agosto de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Teófilo Olea y Leyva.⁸⁰

La prescripción en materia penal se encuentra regulada en el Título Quinto, en los artículos 100 a 115 del Código Penal Federal, tal y como se transcribe a continuación:

“Artículo 100.- Por la prescripción se extingue la acción penal y las sanciones, conforme a los siguientes artículos.”

“Artículo 101.- La prescripción es personal y para ella bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.

Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por esta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.”

“Artículo 102.- Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;

II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;

III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y

IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.”

“Artículo 103.- Los plazos para la prescripción de las sanciones serán igualmente continuos y correrán desde el día siguiente a aquel en que el condenado se sustraiga a la acción de la justicia, si las sanciones son

⁸⁰ Tesis aislada, Quinta Época, emitida por la Primera Sala, Publicada en el Semanario Judicial de la Federación CXXV Página: 1150.

privativas o restrictivas de la libertad, y si no lo son, desde la fecha de la sentencia ejecutoria.”

“Artículo 104.- *La acción penal prescribe en un año, si el delito sólo mereciere multa; si el delito mereciere, además de esta sanción, pena privativa de libertad o alternativa, se atenderá a la prescripción de la acción para perseguir la pena privativa de libertad; lo mismo se observará cuando corresponda imponer alguna otra sanción accesoria.”*

“Artículo 105.- *La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.”*

“Artículo 106.- *La acción penal prescribirá en dos años, si el delito sólo mereciere destitución, suspensión, privación de derecho o inhabilitación, salvo lo previsto en otras normas.”*

“Artículo 107.- *Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de esta circunstancia.*

Pero una vez llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo antes mencionado, la prescripción seguirá corriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio.”

“Artículo 108.- *En los casos de concurso de delitos, las acciones penales que de ellos resulten, prescribirán cuando prescriba la del delito que merezca pena mayor.”*

“Artículo 109.- *Cuando para ejercitar o continuar la acción penal sea necesaria una resolución previa de autoridad jurisdiccional, la prescripción comenzará a correr desde que se dicte la sentencia irrevocable.”*

“Artículo 110.- *La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada.*

Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.

La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional, y por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito. En el primer

caso también causarán la interrupción las actuaciones que practique la autoridad requerida y en el segundo subsistirá la interrupción hasta en tanto la autoridad requerida niegue la entrega o en tanto desaparezca la situación legal del detenido, que dé motivo al aplazamiento de su entrega.

La interrupción de la prescripción de la acción penal, sólo podrá ampliar hasta una mitad los plazos señalados en los artículos 105, 106 y 107 de este Código.”

“Artículo 111.- *Las prevenciones contenidas en los dos primeros párrafos y en el primer caso del tercer párrafo del artículo anterior, no operarán cuando las actuaciones se practiquen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para la prescripción.*

Se exceptúa de la regla anterior el plazo que el artículo 107 fija para que se satisfaga la querrela u otro requisito equivalente.”

“Artículo 112.- *Si para deducir una acción penal exigiere la ley previa declaración o resolución de alguna autoridad, las gestiones que con ese fin se practiquen, antes del término señalado en el artículo precedente, interrumpirán la prescripción.”*

“Artículo 113.- *Salvo que la ley disponga otra cosa, la pena privativa de libertad prescribirá en un tiempo igual al fijado en la condena y una cuarta parte más, pero no podrá ser inferior a tres años; la pena de multa prescribirá en un año; las demás sanciones prescribirán en un plazo igual al que deberían durar y una cuarta parte más, sin que pueda ser inferior a dos años; las que no tengan temporalidad, prescribirán en dos años. Los plazos serán contados a partir de la fecha en que cause ejecutoria la resolución.”*

“Artículo 114.- *Cuando el reo hubiere extinguido ya una parte de su sanción, se necesitará para la prescripción tanto tiempo como el que falte de la condena y una cuarta parte más, pero no podrá ser menor de un año.”*

“Artículo 115.- *La prescripción de la sanción privativa de libertad sólo se interrumpe aprehendiendo al reo, aunque la aprehensión se ejecute por otro delito diverso, o por la formal solicitud de entrega que el Ministerio Público de una entidad federativa haga al de otra en que aquél se encuentre detenido, en cuyo caso subsistirá la interrupción hasta en tanto la autoridad requerida niegue dicha entrega o desaparezca la situación legal del detenido que motive aplazar el cumplimiento de lo solicitado.*

La prescripción de las demás sanciones se interrumpirá por cualquier acto de autoridad competente para hacerlas efectivas. También se interrumpirá la prescripción de la pena de reparación del daño o de otras de carácter pecuniario, por las promociones que el ofendido o persona a cuyo favor se haya decretado dicha reparación haga ante la autoridad fiscal correspondiente y por las actuaciones que esa autoridad realice para ejecutarlas, así como por el inicio de juicio ejecutivo ante autoridad civil usando como título la sentencia condenatoria correspondiente.”

Doricela Mabarak, señala que las características fundamentales la prescripción penal que son las siguientes:

1. Por la prescripción se extinguen la acción penal y las sanciones que se impongan (artículo 100 del Código Penal Federal);
2. La prescripción posee carácter personal para el presunto responsable o para el reo sentenciado. Es decir, no beneficia a nadie más;
3. Para que opere, basta el simple transcurso del tiempo;
4. La prescripción produce efectos jurídicos, aunque no la oponga como excepción del acusado. Es decir constituye un principio de interés y de orden público, y por ende, el juez que conozca de la causa, la podrá invocar de oficio; y
5. Los plazos para que opere la prescripción se duplicarán en el caso de que el acusado o el reo se encuentren fuera del territorio nacional.⁸¹

Manuel Rivera Silva menciona como antecedentes de la prescripción, los siguientes:

“La prescripción con añejas raíces, ya es cuidadosamente reglamentada por las leyes romanas y casi todos los países de la cultura occidental le dan acomodo, en sus Ordenamientos. La existencia de la misma ha sido ampliamente discutida, pues varios autores se inclinan por ella y otros califican de inmoral el que un delincuente, gracias al transcurso del tiempo pueda gozar en paz del fruto

⁸¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 238.

de su delito, con gran afrenta para la sociedad. Que no satisface sus exigencias retributivas nacidas por el evento conculcador de la armonía social. Alegan que con la prescripción naufragan de manera absoluta los pilares sustentantes del Derecho Penal, como son la prevención especial y la general, íntimamente vinculadas con la pena.”⁸²

Asimismo, menciona que estas tesis, propenden más a la dureza que a la indulgencia, no han sido atendidas, dándose vida al instituto de la prescripción con base en las siguientes ideas.

- a) La sustracción de la justicia por un tiempo prolongado constituye un grave sufrimiento para el infractor, quien pertinazmente busca el ocultamiento, sin que la tranquilidad tenga hospedaje en su diario vivir;
- b) El mantener indefinidamente la amenaza del castigo, resulta embargada la falta de humanismo y más que prosecución de la justicia parece vibrar en ella in vigoroso sentimiento de venganza.
- c) El largo transcurso del tiempo, desde un punto de vista práctico, sería contrario a la finalidad de la correcta aplicación de la ley, pues borraría pruebas y haría dudosa la veracidad de los medios aportados al proceso;
- d) Las corrientes en que la teleología de la pena la ubican en la readaptación del infractor, abiertamente deben inclinarse por la prescripción, pues quien no ha delinquido durante un lapso largo, acredita su firme readaptación, siendo ya innecesario el fajamiento de cualquier consecuencia jurídica vinculada al delito; y

⁸² RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 67.

- e) La ausencia de la prescripción podría inducir a la reincidencia, por sentir el infractor el peso de la sanción, como una amenaza que en lugar de inclinarlo hacia procederes sociales le despertaría la idea de una nueva comisión delictuosa; si de todas maneras se me va a penar por lo cometido, me es más provechoso, egoístamente, seguir delinquiendo con la esperanza de librarme de la pena como lo he logrado con la primera infracción.⁸³

De acuerdo a lo anterior, en la materia penal-fiscal, el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, establece los supuestos bajo los cuales puede darse la prescripción de la acción penal,

“Artículo 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.”

Dentro de ese supuesto se encuentra que dicho precepto legal menciona dos plazos para que opere la prescripción:

El primero, de tres años, para aquellos delitos que siendo perseguibles por querrela, tenga conocimiento de la propia autoridad fiscal, del delito y del delincuente, iniciándose el cómputo de dicho plazo, a partir del día en que se tenga tal conocimiento; y

El segundo plazo, de cinco años, cuando no se tenga dicho conocimiento, el cual comenzará a computarse a partir de la fecha en que se haya cometido el ilícito.

⁸³ *Ibidem*, pág. 67 y 68.

El autor antes citado, señala que el artículo 100 del Código Fiscal únicamente comprende la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que concluye que para los demás delitos fiscales opera lo estatuido en el Código penal Federal.⁸⁴

Mabarak por su parte afirma, que de acuerdo con los términos en que está redactado el primer supuesto legal, resulta importante considerar qué es lo que debe entenderse por *“tener conocimiento del delito y del delincuente”*.⁸⁵

Señala que *“tener conocimiento”* significa que algún órgano o persona perteneciente al Fisco Federal, con motivo de sus funciones esté en condiciones de obtener o recibir información relacionada con el cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y de las cuales pudiera derivarse algún ilícito.⁸⁶

En el segundo supuesto contenido en el precitado artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, es el considerar que en todos los demás casos, se estará a las reglas contenidas en el Código Penal aplicable en materia federal, dejándose en consecuencia englobados dentro del mismo, a todos los demás delitos fiscales que no sean perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁸⁷

Respecto de la fecha que señala el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, para que empiece a correr el plazo de la prescripción, que es *“a partir de la fecha de la comisión del delito”*, señala la autora en mención que ésta *“resulta tan imprecisa que se tendría que empezar por distinguir si la referencia del*

⁸⁴ RIVERA SILVA, Manuel, *Op. Cit.* pág. 69.

⁸⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Op. Cit.*, pág. 239.

⁸⁶ *Ídem.*

⁸⁷ *Ídem.*

*delito es jurídica o táctica, lo cual sin lugar a dudas, representa un gran problema.*⁸⁸

Que el momento en que empieza a correr el término prescriptorio, tiene variantes importantes, según se trate de delitos de comisión instantánea o de delitos de comisión continua o continuados. En el caso de los delitos llamados instantáneos el término comenzará a correr desde el mismo momento en que se cometió el delito, en tanto que los delitos continuos o continuados el plazo de la prescripción no podrá iniciarse, mientras no cese la comisión del delito, es decir hasta después de que se hubiere realizado el último acto legalmente punible, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 102 del Código Penal Federal.⁸⁹

Ahora bien, respecto a la interrupción de los plazos para que opere la prescripción en los delitos fiscales, el Código Fiscal de la Federación, es omiso en mencionar esta situación, por lo que en el caso, se tendría que estar a lo dispuesto por los artículos 110 y 111 del Código Penal Federal.

En consecuencia, y atento a lo que disponen los artículos 110 y 111 del Código Penal, Doricela Mabarak afirma que *“las actuaciones que se lleven a cabo en la averiguación del delito y del delincuente, aunque no se practiquen contra persona determinada por ignorarse quienes realicen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para que opere la misma. En donde sólo podrá interrumpirse con la aprehensión del inculpado. Si se dejare de actuar, la prescripción comenzará de nuevo a correr a partir del día siguiente de la última diligencia. En el caso de que para deducir una acción penal la ley exigiere la petición previa de una autoridad, como sucede en los delitos fiscales, las gestiones que con ese fin se practiquen interrumpirá la prescripción, siempre y cuando se lleven a cabo antes del término señalado.”*⁹⁰

⁸⁸ *Ibidem*, pág. 240.

⁸⁹ *Ídem*.

⁹⁰ *Ibidem*, pág. 241.

En el caso del encubrimiento en materia fiscal, se tiene que al ser un delito que se persigue por querrela, como ya se dijo, entonces la prescripción del mismo, será de 3 años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del hecho; o de 5 años a partir de la comisión de dicho delito, cuando no se tenga conocimiento del mismo.

CONCLUSIONES

- El Derecho penal fiscal es el resultado de la unión de 2 ramas del Derecho que son como su nombre lo indica, el derecho fiscal y el derecho penal; sin embargo, la doctrina en general no considera esta rama como autónoma, sino como una parte o rama del Derecho penal la cual sanciona las conductas ilícitas contempladas y reguladas en la legislación fiscal, puesto que dicha rama no tiene características especiales, sino que se basa en los principios del Derecho penal, aplicado a las normas ilícitas fiscales.
- Los ilícitos fiscales se dividen en infracciones fiscales y delitos fiscales. Se consideran infracciones todos los actos que transgreden las disposiciones fiscales con una conducta de acción o de omisión, que pueden también configurar delitos en materia fiscal, y las cuales se rigen por los principales elementos del delito en materia penal, como son la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.
- La diferencia entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales radica en que las primeras, son sancionadas y determinadas por una autoridad administrativa, además de que la sanción aplicable será de carácter económico, consistiendo en la reparación del daño; en cambio las segundas, son sancionadas por una autoridad judicial y la sanción será tanto de carácter económico, como corporal, es decir, que la sanción consistirá en la privación de la libertad del sujeto que cometa dicho ilícito.
- Persona es todo ente de ser susceptible de derechos y obligaciones, en el derecho existen 2 tipos de personas que pueden ser personas físicas que

son los individuos, los seres humanos, y las personas morales o jurídico colectivas, que son entes creados por el derecho, para ser susceptibles de derechos y obligaciones.

- La personalidad jurídica es la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones, y la tienen todas las personas por igual, ya sean personas físicas o personas morales.
- La responsabilidad fiscal, la determina la ley, sin mayor requisito, que el establecer los casos y sujetos que tienen esta responsabilidad.
- La responsabilidad penal fiscal se da cuando se cometa alguno de los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, asimismo, la responsabilidad penal fiscal de terceros se configura cuando un sujeto ajeno se vea involucrado en la comisión de alguno de los delitos establecidos en dicho código, como ocurre con el encubrimiento, en el que serán responsables los sujetos que lo realicen.
- El delito es una conducta realizada por un sujeto, es una conducta típica (regulada en la ley de la materia), antijurídica (que va contra del derecho) y culpable (que quien la realiza es responsable de la misma), sancionada con una pena, que también se encuentra establecida en la ley.
- Para que se pueda configurar un delito, se deben cubrir todos los requisitos establecidos en la ley aplicable, por lo que para que se configure el

encubrimiento, el sujeto debe reunir las características necesarias para considerar que ha cometido este delito.

- La tipicidad es la adecuación exacta entre la norma y el hecho. Para que se pueda considerar que se ha cometido el delito de encubrimiento en materia fiscal, la conducta del sujeto debe ser exactamente la que está descrita en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.
- Los delitos dolosos, son los que el sujeto comete con pleno conocimiento del hecho y del resultado que se producirá con su conducta, así como las consecuencias del mismo, en cambio, los delitos culposos, son los que se cometen sin la intención de realizarlos, sin embargo, en éstos, el sujeto tenía la posibilidad de evitar el resultado, además de que podía preverlo, pero no lo hace por negligencia.
- El delito fiscal es una conducta ilícita, es decir una conducta típica antijurídica y culpable que se encuentra establecida en el Código Fiscal de la Federación.
- Son sujetos activos del delito de encubrimiento en materia fiscal, quienes con posterioridad a la ejecución de un delito diverso, y sin haber participado en él, realicen alguna de las conductas establecidas en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.
- El elemento más importante del encubrimiento es que no existe previo acuerdo de las partes para la realización del delito de que se trate. Sino que

siempre ocurre después y con el objeto de ocultar o beneficiarse del objeto o producto del delito de que se trate, que ya fue llevado a cabo.

- El encubrimiento se puede dar en cualquiera de los delitos fiscales, puesto que es un delito diverso a los diversos delitos enumerados.
- El encubrimiento es un delito autónomo, que si bien depende de la comisión de un delito fiscal diverso, ya que sólo puede configurarse con la existencia previa de otro delito; éste siempre se realiza con posterioridad a la ejecución del primero, sin que exista previo acuerdo entre los autores, y contiene sus propios elementos, para que se considere como un delito autónomo.
- El encubrimiento en los delitos en materia fiscal es un delito doloso, puesto que como presupuesto del mismo, se tiene que el sujeto que lo realiza, tenía conocimiento previo de que el objeto o producto del mismo, provenía de la realización de un diverso delito fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial Porrúa, México, 2005.
2. AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *“Derecho Penal Curso Primero y Segundo ”*, Editorial Harla, México, 1992.
3. CARRANCA TRUJILLO, RAÚL, *“Derecho Penal Mexicano. Parte General”*, 15ª edición, Editorial Porrúa, México, 1986.
4. CASTELLANOS TENA, Fernando, *“Lineamientos Elementales del Derecho Penal”*, 39ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
5. CASTELLANOS, Fernando, *“Lineamientos Elementales del Derecho Penal”*, 44ª edición, editorial Porrúa, México, 2003.
6. CUELLO CALÓN, Eugenio, *“Derecho Penal”*, 9ª edición, Editorial Nacional, México, 1961.
7. DE LA CUEVA, Arturo, *“Derecho Fiscal”*, Editorial Porrúa, México, 1999.
8. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Editorial Porrúa, México, 2001.
9. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *“Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez”*, 6ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.

10. FAYA VIESCA, Jacinto, *"Finanzas Públicas"*, Editorial Porrúa, México, 1981.
11. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *"Derecho Fiscal"*, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1998.
12. GALINDO GARFIAS, Ignacio, *"Derecho Civil, Primer Curso, Parte General. Personas. Familia"*, 9ª edición, Editorial Porrúa, México, 1989.
13. GALINDO GARFIAS, Ignacio, *"Derecho Civil, Primer Curso, Parte General. Personas. Familia"*, 20ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000.
14. GUGLIELMI, Enrique A., *"Instituciones de Derecho Civil"*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1980.
15. JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *"La Ley y el Delito"*, Editorial Hermes, México, 1986.
16. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *"Teoría del delito"*, Editorial Porrúa, México, 1994.
17. MABARAK CERECEDO, Doricela, *"Derecho Penal Fiscal"*, Editorial Lazcano Garza Editores, México, 1993.
18. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*, 16ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2003.
19. MÉNDEZ GALEANA, Jorge, *"Introducción al Derecho Financiero"*, Editorial Trillas, México, 2003.
20. ORTIZ URQUIDI, Raúl, *"Derecho civil, Parte general"*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México 1986.

21. PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *“Derecho Penal Mexicano, Parte General”*, 12ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
22. PORTE PETIT, Candaudap, Celestino, *“Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal”*, Editorial Porrúa, México, 1986.
23. PUIG BRUTAU, JOSÉ, *“Compendio de Derecho Civil”*, Volumen II, Editorial Bosch, Barcelona, 1987.
24. RIVERA SILVA, Manuel, *“Derecho Penal Fiscal”*, Editorial Porrúa, Mexico, 1994.
25. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1998.
26. ROJINA VILLEGAS, Rafael, *“Derecho Civil Mexicano”*, Volumen II, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1985.
27. ROJINA VILLEGAS, Rafael, *“Compendio de Derecho Civil I, Introducción, Personas y Familia”*, 22ª edición, Editorial Porrúa, México, 1988.
28. ROJINA VILLEGAS, Rafael, *“Derecho Civil Mexicano, Introducción y Personas”*, Tomo Primero, 3ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1980.
29. SERRA ROJAS, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, México, 2001.
30. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *“Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”*, 3ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2005.
31. VELA TREVIÑO, Sergio, *“Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito”*, 2ª edición, Editorial Trillas, México, 1990.

OBRAS GENERALES:

- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

JURISPRUDENCIA:

- Disco IUS 2007. Jurisprudencia y tesis aisladas, junio 1917-junio2007. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial e la Federación.

LEGISLACIÓN:

- Código Fiscal de la Federación.
- Código Penal Federal.
- Código Civil Federal.