



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

VISITA DOMICILIARIA SIN MANDAMIENTO
(CONSECUENCIAS)

T E S I S
PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
BARRAGÁN LUNA ALBERTO



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



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 y Dedicatorias

A MI DIOS

Gracias por darme la oportunidad de ser una mejor persona, y mostrarme su bendición, en cada proyecto de mi vida.

A MIS PADRES:

Felipa Luna de los Santos

Alejandro Barragán Sánchez

A MIS HERMANOS:

Alejandro Barragán Luna

Lori Barragán Luna

Javier Barragán Luna

Mayra Barragán Luna

A TODA MI FAMILIA

A la mejor universidad de nuestro país: **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

Y EN ESPECIAL A LA: **FACULTAD DE DERECHO**

A MI QUERIDO MAESTRO: LE DOY GRACIAS A DIOS POR APRENDER DE UNA GRAN PERSONA Y QUE HA COMPARTIDO SU SABIDURIA Y LOS VALORES MAS ADMIRABLES DE UN SER HUMANO, PARA QUE PUEDA SER UN MEJOR PROFESIONISTA, VIENDO SIEMPRE HACIA LA JUSTICIA Y EL DERECHO.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

A MI GRAN AMIGA Y EXCELENTE MAESTRA: **MARIA ELISA VAZQUEZ**

A LOS MAESTROS:

CARLOS BARRAGAN SALVATIERRA, DAÑIEL QUATQUENZI, ARTURO DANIEL NATERAS, JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ BARROSO, ROBERTO TERRAZAS SALGADO, MIGUEL ANGEL LOPEZ AGUILAR, PATRICIA LOPEZ LOPEZ, ROBERTO REYES VELAZQUEZ, RODRIGO CERVERA AGUILAR, ALFREDO RAMIREZ CORTES.

DEDICATORIA EN ESPECIAL A:

LUCERO HERNANDEZ SANCHEZ

Por ser una bella bendición de Dios, y ser un ejemplo de mi vida.

DEDICATORIA EN ESPECIAL A:

DIANA MACEDO ALCALA

Por iluminar mi corazón de tanto amor y formar parte de mi vida.

DEDICATORIA EN ESPECIAL A:

KARINA ALVAREZ RUIZ

Por mostrarme tanto cariño y ser una maravillosa persona

Por ser una bellísima y valiosa persona

CYNTHIA TORRES CASTRO

A MIS AMIGOS:

ARIADNA CHAVEZ ROMERO, JESSICA TRIGUEROS OLIVARES, MARIA MARISCAL, MARISOL CALDERON GARCIA, LUCERO BELLO FERNANDEZ, LAURA TRUEBA FERNANDEZ, ALEJANDRA PEREZ CORONA, GRACIELA LARA ROBLES, MARIA DEL CARMEN DUEÑAS OLVERA, GABRIELA SERVIN SALAS, ERIKA ERIAS GONZALEZ TREJO, NATALIA BARRON AVILA, LAURA RUIZ LOPART ESPINOSA, DIANA ESTHER PEREZ MENESES , ALMA PINEDA CORIA, OSCAR PATRICIO VILLASEÑOR, RENE JAVIER VIRUEGA OLEA, IRMA PAZ CONTRERAS YAÑEZ, XIMENA SAAVEDRA, MARLENE JARQUIN, MAYLETH QUINTERO VARGAS, OMAR JUAREZ SANDOVAL, LUISA CERVANTES, JOAQUIN NARRO, ROSA MARIA MAYA CHAVEZ, MARISOL RODRIGUEZ, ADRIANA ELIZABETH ALCANTARA GUERRERO, MAYRA LABRA, JOSEFINA TORRES BARRON, FRANCISCO JAVIER GARCÍA RIVERA, ALEJANDRO DONIS, BETTY MONDRAGON, MILENE MONTERO ALVAREZ, SARAI MERCADO GONZALEZ, ANA RAMIREZ, CUAUHTEMOC FIERRO SANCHEZ, ERICK IVAN GARCÍA CAMPOS, NALLELY HERRERA, MARY FRANCIS ROJAS ASENJO, FERNANDO LORENZO ROJAS, MARTHA GAYTAN, OSVALDO CHAVARRIA, ANTONIO GABRIELA DUVIGNAN y los demás que no están, pero que son amigos de mi gran respeto y admiración.

INDICE

AGRADECIMIENTOS

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Potestad Tributaria.....	1
1.2 Obligación Tributaria.....	4
1.3 Fuente de la Obligación Tributaria.....	8
1.4 Principios Constitucionales del Artículo 31 fracción IV	
a) General.....	9
b) Obligatorio.....	9
c) Vinculado al Gasto Público.....	9
d) Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.....	11
e) Proporcional.....	13
d) Equitativo.....	15
1.5 Elementos de los Impuestos	
1.5.1 Sujeto Activo y Tercero Auxiliar de la Administración Pública.....	16
1.5.2 Sujeto Pasivo.....	17
1.5.3 Objeto.....	18
1.5.4 Hecho Imponible.....	18
1.5.5 Hecho Generador.....	19
1.5.6 Base.....	19
1.5.7 Cuota, Tasa y Tarifa.....	20
1.6 Relación Jurídica Tributaria.....	20
1.7 Obligaciones de los Sujetos.....	21
1.7.1 Sujeto Activo.....	21
1.7.2 Sujeto Pasivo.....	25

CAPÍTULO SEGUNDO

VISITA DOMICILIARIA

2.1	Facultades de Comprobación.....	28
2.2	Tipos de Facultades de Comprobación	
	a) Revisión de Gabinete.....	29
	b) Revisión de Dictamen.....	30
	c) Visita Domiciliaria.....	31
2.3	Fundamento Constitucional de la Visita Domiciliaria.....	33
2.4	Requisitos que debe cumplir la Autoridad Fiscal en la Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación.....	34
2.5	Procedimiento de Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación..	48

CAPÍTULO TERCERO

TEORÍA DEL DELITO

3.1	Generalidades sobre la Definición del Delito.....	53
3.2	Elementos del Delito	
	3.2.1 Conducta y Ausencia de Conducta.....	56
	3.2.2 Tipo Penal, Tipicidad y Atipicidad ó Falta de Tipo Penal.....	64
	3.2.3 Antijuridicidad y Causas de Justificación.....	75
	3.2.4 Imputabilidad y Causas de Inimputabilidad.....	85
	3.2.4 Culpabilidad y Causas de Inculpabilidad.....	88
	3.2.5 Punibilidad.....	92
3.3	Evolución Doctrinal de las diversas Teorías elaboradas para el Estudio del Delito	
	a) Teoría Causalista.....	93
	b) Teoría Finalista.....	94
	c) Teoría del Funcionalismo.....	96
3.4	Clasificación del delito	
	3.4.1 En Función de su Gravedad.....	97

3.4.2 Según la Conducta del Agente.....	97
3.4.3 Por el Resultado.....	97
3.4.4 Por el Daño que Causan.....	98
3.4.5 Por su Duración.....	98
3.4.6 Por el Elemento Interno o Culpabilidad.....	98
3.4.7 Por su Estructura.....	99
3.4.8 Por el número de Actos.....	99
3.4.9 Por el número de Sujetos.....	99
3.4.10 Por su Forma de Persecución.....	99
3.4.11 En su Función de su Materia.....	100

CAPÍTULO CUARTO

VISITA DOMICILIARIA SIN MANDAMIENTO (CONSECUENCIAS)

4.1 Derecho Penal Fiscal.....	101
4.2 Descripción del Tipo Penal Art. 114 Código Fiscal de la Federación.....	107
4.2.1 Servidores Públicos.....	112
4.2.2 Ordenen ó Practiquen.....	113
4.2.3 Visita Domiciliaria.....	114
4.2.4 Sin Mandamiento Escrito.....	115
4.2.5 Autoridad Fiscal Competente.....	116
4.3 Elementos del Tipo Penal	
a) Sujeto Activo.....	118
b) Sujeto Pasivo.....	121
c) Objeto Jurídico.....	125
d) Objeto Material.....	127
e) Modalidades de la Conducta.....	127
4.4 Elementos constitutivos del Delito	
a) Conducta.....	128
b) Tipicidad.....	129
c) Antijuricidad.....	130
d) Imputabilidad.....	131
e) Culpabilidad.....	132
f) Punibilidad.....	133
4.4 Requisitos de Procedibilidad	
a) Oficio.....	135
b) Querrela.....	136

Conclusiones.....	138
Bibliografía.....	..142

INTRODUCCIÓN

El Estado dentro de sus funciones y finalidades siempre ha buscado el bien común y la seguridad jurídica de todos los individuos que conforman la sociedad, asimismo el respeto de sus derechos y la aplicación de sus garantías establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; cuidando el estricto apego a la legalidad y principios fundamentales que orienten en su actividad el debido y la oportuna honradez, para servir con responsabilidad en todas sus funciones el servidor público.

Para la administración e impartición de justicia el Estado Mexicano se ha dividido para efectos de un mejor control y funcionamiento en tres Poderes con tareas indispensables de regulación y autodeterminación; el Ejecutivo, que esta a cargo del Presidente de la República, teniendo a su cargo la Administración Pública Federal, centralizada, descentralizada y desconcentrada además de poder presentar iniciativas de leyes; el Poder Legislativo que recae en la Cámara de Diputados y Cámara Senadores denominado Congreso de la Unión, actuando en el proceso legislativo para aprobar leyes Federales, generales, obligatorias y coactivas para todo el Estado Mexicano; el Poder Judicial integrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito y el Consejo de la Judicatura Federal como órgano administrativo y supervisor de las actuaciones de los mismos servidores públicos de dicho poder en la impartición de justicia.

El Principio de Legalidad como eje central de todas las actuaciones por parte de la autoridad del Estado se indica expresamente por el artículo 16 de la Constitución que, *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”*.

Por tal motivo cuando el Estado en ejercicio de sus funciones quiera actuar en el campo de la Administración de Justicia a través de sus respectivos órganos administrativos, se requiere el cumplimiento estricto y el acatamiento total de las disposiciones Constitucionales y Leyes Federales, así como, sus Leyes Orgánicas, Reglamentos y demás normas aplicables al caso concreto.

La autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, debe seguir los lineamientos que ordena la propia Constitución y sus Leyes secundarias. En el caso de las visitas domiciliarias el propio artículo 16 Constitucional ordena lo siguiente: ***“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos”***.

Al realizarse una visita domiciliaria, ésta debe de seguir las mismas formalidades establecidas para una orden de cateo; ***“que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado y en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”***.

La violación expresa de las disposiciones Constitucionales, las leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación, en el ámbito de visitas domiciliarias, da como consecuencia una conducta ilícita y de responsabilidad del servidor público. En éste caso el Derecho Penal como derecho público busca el interés general, bien común y sobre todo la seguridad jurídica en todas las personas.

El Derecho Penal entendido como el conjunto de normas jurídicas coercitivas y coactivas para la aplicación de penas y sanciones, busca la regulación de las conductas del hombre en sociedad. Estas normas se encuentran establecidas en el Código Penal Federal.

El Código Fiscal de la Federación tiene regulado un capítulo de los delitos fiscales, como ley especial, el cuál como regla general se incluye y va destinada a los contribuyentes por su objeto primordial, por excepción a la regla, se regula también aquellos delitos que sean cometidos por los servidores públicos en sus respectivas actividades que estén en contra de la Constitución y la Ley.

Así pues, cuando la autoridad fiscal ordena ó practica una visita domiciliaria como acto de autoridad, una facultad de comprobación del Estado para revisar la documentación contable y el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, debe respetar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación, para evitar desvíos y abusos.

La finalidad del Derecho Penal es sancionar las conductas delictivas, contenidas respectivamente en los Códigos Penales y las reguladas en una Ley Especial.

En esta misma tesitura analizaremos el Código Fiscal de la Federación, como ley especial, que tipifica en el artículo 114, y define al delito cometido por los servidores públicos ***“que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente”***.

Para la procedencia de dicho delito nos remite al artículo 92 del propio ordenamiento, que se requiere se formule una querrela por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como requisito ***sine qua non***.

En este supuesto, es difícil entender en el derecho penal la tipificación de éste delito, imposible respecto a su punibilidad pues, en primer lugar, el sujeto activo y sujeto pasivo recaen en la Federación como ente del Estado, y como consecuencia de la atipicidad del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación en la configuración de éste delito; en segundo lugar, no será punible dicha conducta ilícita, y en tercer lugar, la querrela que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público carece de sentido jurídico, pues ¿es verdaderamente la Federación quién reciente el resultado del delito? ya que éste realiza la procedencia, o mejor dicho, será el contribuyente que ha sido afectado en su esfera de derechos y garantías constitucionales; y que no puede querrellarse.

Considero que sí el Estado crea normas sencillas que puedan ser entendidas por todas las personas y más aun por los servidores públicos evitaríamos muchas injusticias en la aplicación de la ley, asimismo no tratar de defender con leyes inapropiadas a los propios servidores públicos, y se les pueda castigar por su conducta delictiva, siendo los primeros que deben dar ejemplo a la legalidad y cumplimiento estricto de las disposiciones constitucionales.

El Estado Mexicano debe estar regulado por leyes que puedan proporcionar seguridad jurídica y justicia; no dificultades a los individuos que forman parte de la sociedad y puedan tener acceso a la impartición y administración de justicia, cuando se ha transgredido nuestros derechos y garantías constitucionales.

En el Derecho Tributario participan dos sujetos indispensables que son; por un lado, el sujeto activo, siendo la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios quienes ejercen a su actividad financiera con base en las necesidades de los habitantes del país, la obtención, administración y aplicación de los recursos monetarios para satisfacer las necesidades públicas; por otro lado, el sujeto pasivo, que recae en el contribuyente vinculado a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

En el Derecho Penal existen dos sujetos esenciales, el sujeto activo; que es aquella persona física que realiza la conducta delictiva con una acción ó una omisión, típica, antijurídica, culpable y punible; por lo contrario existe un sujeto pasivo; es quién sufre directamente la acción y todos los actos materiales utilizados en la realización del ilícito, es el titular del bien jurídico tutelado y del derecho dañado o puesto en peligro.

Por lo tanto, cuando sea cometido un delito fiscal regulado en el Código Fiscal de la Federación, por los servidores públicos que orden o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, tipificado en el artículo 114, nos remitirá como tipo complementario, al artículo 92 del mismo ordenamiento, para la procedencia de la acción penal a través de una querrela que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así pues analizaremos con detalle los sujetos activos y pasivos respectivamente que participan en el derecho fiscal y derecho penal, para determinar la inaplicabilidad de éste delito.

Al proponer la reforma del artículo 92, ayudaría en la precisa regulación y coherencia jurídica que se suscite en el conflicto del hecho delictivo, tipificado en el artículo 114, y pueda el contribuyente que ha sido afectado y agraviado en sus derechos y garantías constitucionales formular una querrela y accionar penalmente contra el servidor público.

En este sentido, si bien es cierto, que el contribuyente es el afectado, lo es también la sociedad, y por lo tanto la necesidad de proteger el bien jurídico, que es la seguridad jurídica de todas las actuaciones por parte de la autoridad en cumplir lo que le ordena la propia ley.

Por tal motivo, se podría considerar este delito de mayor amplitud, es decir; que pudiera ser de oficio, por cualquier persona que tenga el conocimiento, puesto que, no se otorgaría el perdón, para evitar cualquier amenaza del servidor público que ha cometido este delito al contribuyente.

La razón anterior radica esencialmente en proporcionar seguridad jurídica a todos los contribuyentes, ante cualquier arbitrariedad cometida por los servidores públicos, y que esta tenga una sanción penal independiente de su responsabilidad administrativa.

La propuesta de reforma del artículo 92 para la procedencia del tipo penal del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, para ser típico y punible, es la siguiente:

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela respectiva; excepto en aquellos en que participen servidores públicos en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, **en cuyo caso cualquiera podrá denunciar los hechos ante el Ministerio Público Federal.**

1. CAPÍTULO PRIMERO

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Potestad Tributaria

1.2 Obligación Tributaria

1.3 Fuente de la Obligación Tributaria

1.4 Principios Constitucionales del Artículo 31 fracción IV.

- a) General
- b) Obligatorio
- c) Vinculado al Gasto Público
- d) Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios
- e) Proporcional
- d) Equitativo

1.5 Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria

- 1.5.1 Sujeto Activo
- 1.5.2 Sujeto Pasivo
- 1.5.3 Objeto
- 1.5.4 Hecho Imponible
- 1.5.5 Hecho Generador
- 1.5.6 Base
- 1.5.7 Cuota, Tasa y Tarifa

1.6 Obligaciones de los Sujetos

- 1.6.1 Sujeto Activo
- 1.6.2 Sujeto Pasivo

1.1 Potestad Tributaria

La potestad tributaria, es el poder jurídico que ejerce el Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad, este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando esta facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando este dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 31fracción IV de la Constitución, solo deben imponerse contribuciones mediante ley, esto es lo que solemos denominar como potestad tributaria normativa; aquella que tiene un ente público de hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentran en condiciones de sufragar el gasto público, siempre en fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole Constitucional.

Entonces, la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación de jurisdicción y de ejecución que ejerce los poderes federales, según las competencias que les confiere la ley.

“La potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones mediante ley y, es inherente al Estado por mandato Constitucional”¹.

¹ Martínez Bahena, José. Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal, Editorial SISTA. México 1989. Pág. 25

“Los ingresos que tiene el Estado en base a su facultad tributaria, se denominan ingresos tributarios, los cuales se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones por mejoras, y se establecen a cargo de los contribuyentes para sufragar el gasto público, lo cual debe de ser en la forma y términos que establezcan las leyes tributarias”².

A la potestad tributaria, se le ha dado diferentes denominaciones, siendo las más generales las siguientes: supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal, poder de imposición, potestad normativa tributaria.

Ahora bien, mediante la potestad tributaria, se ejercita por parte del Estado, el poder tributario, por lo que sigue atento al principio de legalidad, en el sentido de que solo mediante ley se puede establecer un tributo y por ende; *si no hay ley, no hay tributo*, debemos de entender por potestad tributaria; aquella mediante la cual se imponen contribuciones mediante ley, razón por la cual esta se concretiza mediante la función legislativa, llevada a cabo por el Congreso de la Unión, al tenor de lo establecido en el artículo 73 fracción VII de la Constitución.

Un factor importante para la actuación debida de esa potestad del Estado es, la competencia tributaria que, es un requisito *sine qua non*, de existencia y validez de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, atento a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional.

El fisco, como órgano del Estado encargado de administrar y recaudar contribuciones, atento a lo que dispone el artículo 90 Constitucional y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se encuentra regulado por su reglamento interior.

Seguramente, mediante la competencia tributaria que por ley tiene el fisco, éste define y ejercita pretensiones tributarias individuales, a fin de recaudar las contribuciones debidas u

² Martínez Bahena, José Luis. Ob. Cit. Págs. 25 y 26

omitidas por los contribuyentes, tomando en cuenta que su hecho generador se subsumió en el hecho imponible; esta fase impositiva constituye el ejercicio de la potestad tributaria, a través de sus funciones operativas, que pueden ocasionar molestias a los contribuyentes, como son, fiscalización, recaudación, cobranza y comprobación.

La competencia tributaria. “es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del Poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido”³.

La competencia es la delimitación de ese ejercicio, y de la facultad que a cada órgano otorga la Constitución, así como a las leyes ordinarias que de ella emanen y que la autoridad al molestar a los gobernados en su familia, persona, domicilio, papeles o posesiones, lo deben de hacer *mediante mandamiento escrito*, llevando a cabo el principio de legalidad, en donde su competencia debe de ser fundada y motivada, por ende medularmente le corresponde acreditar al órgano del Poder Ejecutivo, su actuación como fisco; cuando afecte la esfera jurídica de los contribuyentes.

³ Delgado Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, S.A de C.V, Tercera Edición, México, 1996. Pág. 41

1.2 Obligación Tributaria

La palabra obligación, deriva del latín obligatio -ónis, y que podemos entender por la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre.

La obligación es un vínculo establecido por el derecho que nos obliga a cumplir determinada conducta.

En términos semejantes se define a la obligación en el Derecho Romano, y se conceptualiza, según en las Instituciones de Justiniano (libro III, título XIII): “*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*. La obligación es un vinculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad”⁴.

Manuel Borja Soriano nos dice: “Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor”⁵.

La obligación tributaria es definida por el Diccionario Jurídico como, “obligación de derecho público que tiene por sujeto activo al Estado, único titular, originario de la soberanía financiera, pretensión que el Estado define por medio de sus órganos administrativos, pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley, como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con estos tiene por objeto una prestación pecuniaria. Tiene su fuente jurídica en la ley y su causa ética jurídica en los

⁴ Morineau Iduarte, Marta, Derecho Romano, Editorial Oxford University Press, Cuarta Edición, México, 1998, pág. 143.

⁵ Bejarano Sánchez Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Oxford University Press, Quinta Edición, México, 1999, pág. 5

servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos”⁶.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”⁷.

Por su parte, De la Garza Servando “sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo”⁸. La relación tributaria sustantiva es aquella por virtud del cual el acreedor tributario (la administración fiscal), tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.

La obligación fiscal es de derecho público, o sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama de derecho; en cambio, la obligación del derecho privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas de derecho público.

La obligación tributaria tiene su fuente solo en la ley; en cambio la obligación del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo y del acto unilateral.

En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del derecho privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

⁶ Carrasco Iriarte, Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduanales y Presupuestales*, Iure Editores, S.A de C.V, Tercera Edición, México 2004, pág. 113

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press, Segunda Edición, México 1998, Pág. 110

⁸ Garza Servando, J, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho tributario Mexicano*, Editorial Cultura, T.G, S.A, México, 1949.

La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del derecho privado no.

Así pues, ha quedado de manifiesto la obligación fiscal y la existencia de las contribuciones forzadas que gravitan sobre los particulares y que son impuestas por el Estado en ejercicio de su imperio como organización política soberana; considerando que se deben establecer bases éticas y jurídicas pues se ha establecido en otras épocas y Estados, ese cobro de los tributos.

Varias son las teorías que se han elaborado para fundamentar y justificar el derecho del Estado para cobrar tributos, enseguida se comentarán:

Teoría de los servicios públicos, se considera que “el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe”⁹.

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda actividad del Estado es concretamente a un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es, que una buena parte de sus ingresos son destinados a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como por ejemplo los gastos de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Teoría de la relación de sujeción, señala que la “obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado”¹⁰. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el

⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 98

¹⁰ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit., Pág. 98 y 99

contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención de los servicios públicos que con ellos se sufragan.

Teoría de la necesidad social, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado, se hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales se dividen en dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son alimentos, vestido, habitación y, en general todas aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevan espiritualmente y le proporcionan una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.

Para la *teoría del seguro*, los tributos se consideran como “el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares”¹¹. En apoyo de esta teoría Margain, nos cita las palabras que en 1971 expresaron un exsenador y un senador de los Estados Unidos de América, quienes nos dicen que la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero se hace poco por la persona que esta sufriendo el daño; que se debe dar consideración a la víctima del crimen, a quién sufre por causa del delito, pues para él, la sociedad ha fallado miserablemente, que cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tienes entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección.

En ningún caso el Estado, ha actuado como una empresa de seguros, cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguro tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de la comisión de algún delito, se debería

¹¹ Ibidem , Págs. 100 y 101

indemnizar a los ofendidos o víctima, el estado no procede en esa forma, porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o de indemnizarlos en caso de violación, sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar a quien lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

La *teoría de Eherberg*, se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial, pues se considera el deber de tributar como un axioma que en si mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general.

1.3 Fuente de la Obligación Tributaria

La finalidad de los impuestos es conseguir recursos para su administración, que contribuyan al gasto público. Para lograr dicho propósito se requiere de la norma jurídica tributaria, la cual forma parte del derecho público, cuyo propósito es percibir ingresos, esta es una prestación coactiva, en la que el contribuyente esta obligado por la ley impositiva.

La obligación tributaria tiene su origen en las leyes de carácter fiscal, por lo que es una obligación *ex lege*, aún cuando su nacimiento se encuentre vinculado, a qué en la ley se regule el hecho imponible, y el contribuyente realice el hecho generador.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.

1.4 Principios Constitucionales del Artículo 31 fracción IV

a) General

El ámbito de aplicación del derecho tributario, debe de ser a toda persona física o moral que se encuentre en la hipótesis normativa establecida por el legislador mediante una ley, dando como consecuencia un hecho generador en el cumplimiento de la obligación fiscal. Es decir la amplitud y extensión de la norma fiscal a determinados límites de un país, es decir todos los ciudadanos que estamos inmersos en un Estado de derecho, debemos de cumplir todas las leyes que establece el legislador, y en el caso específico, en la materia fiscal para contribuir al gasto público.

b) Obligatorio

En principio, todos los ciudadanos y aún los extranjeros, estamos obligados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y las demás leyes en el cumplimiento estricto de todas las disposiciones fiscales.

Es decir, las obligaciones tributarias se derivan de la ley, y en todo momento se pueden hacer cumplir por todo el aparato del Estado, incluso por el *ius puniendi*, son *ex lege*, de modo tal, que la voluntad del legislador la impone, en un Sistema Federal, Estatal y Municipal.

c) Vinculado al Gasto Público

El gasto público se constituye por las erogaciones monetarias que realiza el Estado en el ejercicio de sus funciones; forma parte de la actividad financiera y se efectúa conforme a la respectiva autorización del Poder Legislativo (presupuestos de egresos).

Tras una serie de consideraciones acerca de la evolución y el carácter multidisciplinario del gasto público, una definición genérica será la siguiente que, es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos económicos sociales.

También, es la vía por cuyo medio se solventan la mayor parte de las tareas Estatales; vigilancia, fomento, educación, salubridad, relaciones con el exterior, obras públicas, seguridad, vivienda, etcétera.

Además, mediante el gasto público el Estado influye en forma decisiva en la marcha de la economía de la sociedad al fijar las reglas que han de seguir el volumen de inversiones, la generación directa e indirecta de empleos, el índice de inflación, el fomento industrial y comercial, entre otros rubros.

En México, la Constitución ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que se resida. Sin embargo, la Constitución no aclara que se debe entender por gasto públicos, de modo que en este aspecto debe hacerse la interpretación del concepto.

Gabino Fraga sostiene que “por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”¹².

Además se mencionan otras características que debe reunir el gasto público y, que se explicarán con más puntualidad en el tema respectivo:

- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.

¹² Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Edición 43, México 2003, Pág. 271

- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la federación.
- Que la erogación este prevista en el presupuesto de Egresos.
- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

d) Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios

En términos generales, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es concurrente entre la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios. La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es el fundamento Constitucional de este principio se encuentra en el artículo 124, el cual indica que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la misma a los funcionarios federales, se entienden reservados a los Estados.

Existe un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en sentido de establecerse un convenio entre los tres entes del Estado para coordinarse y evitar la doble tributación.

En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación.

Esta figura jurídica alcanza su identidad en el texto del artículo 40 Constitucional, que expresa:

“Es voluntad del pueblo Mexicano constituirse en una República, Representativa, Democrática, Federal...”¹³”

En lo que respecta al carácter de Federación, representa la decisión de descentralizar el poder y buscar entre las entidades que la integran, una mayor y mejor distribución de la riqueza. Su naturaleza es la oposición al centralismo del poder y de las decisiones que de

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2008, en su artículo 40

están emana, de tal suerte que permite que entre los Estados integrantes de la Federación se de una relación de derecho interno; es decir, de Derecho Constitucional, a través del cual un súper Estado aparece por encima de los Estados asociados.

Por su parte, los artículos 49, 50, 80 y 94 Constitucionales prescriben la organización de la Federación y la existencia de sus órganos, de la siguiente manera:

Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Artículo 50. El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

Artículo 80. Se deposita el ejercicio del supremo poder Ejecutivo de la Unión en solo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 94. Se deposita el Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, Tribunal Colegiados de Circuito y Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunal Electoral y Consejo de la Judicatura Federal.

Por otra parte, la organización del Distrito Federal, se encuentra reglamentada en los artículos 43,44 y 122 Constitucionales; el artículo 44 dice: ***“La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General”***.

Para los Estados, el artículo 43 se enuncia para cada una de esas Entidades, y en el 115 y 116 se define su organización. Las partes integrantes de la Federación.

Artículo 115. Los Estados adoptaran, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo popular, teniendo como base en su división territorial y de su organización política y administrativa, del municipio libre.

Artículo 116. El poder público de los Estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, depositarse el legislativo en un solo individuo.

Asimismo el Municipio, en el artículo 115 se contempla su existencia y determina, como hemos visto, que es la base de la división territorial y de la organización política.

Cada municipio será gobernado por un Ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un Presidente Municipal y número de Regidores y Síndicos que la ley determine. La competencia que esta constitución que otorga al gobierno municipal se ejercerá por el ayuntamiento de manera exclusiva y no habrá autoridad intermedia alguna entre éste y gobierno del Estado.

Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

e) Proporcional

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín “*proportio, proportionis*”, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars, partis*, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante de, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección”¹⁴.

¹⁴ Carrasco Iriarte Hugo, Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales, Iure Editores, Tercera Edición, 2004, México, Pág. 133

En relación a lo que ha de considerarse como proporcionalidad en materia tributaria, se considera como un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según su capacidad individual de pago de los contribuyentes.

En México, el Poder Judicial Federal, mediante jurisprudencia sostiene que la proporcionalidad de los impuestos radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los impuestos deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Al respecto, podemos señalar que pueden existir tarifas progresivas o proporcionales en leyes carentes de proporcionalidad y por ello no reunir el requisito Constitucional de proporcionalidad de las leyes fiscales, señalando además, que “el pretender que la proporcionalidad, se encuentra referida al ingreso del sujeto pasivo, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a la generalidad y uniformidad de la ley, al beneficio o al salario, es tergiversar la disposición Constitucional, la proporcionalidad debemos entenderla como medida o alteralidad pero en función del gasto público que beneficie a ese sujeto pasivo.

Así las cosas, el Estado debe en primer lugar determinar el gasto público, y en base a este fijar las contribuciones necesarias para cubrirlo, cuidando al hacerlo, el no sobre pasar la capacidad económica de los gobernados.

f) Equitativo

Etimológicamente la palabra equidad, “proviene del latín “*aequitas* que significa moderación, templanza, justicia natural, por oposición a la justicia legal”¹⁵.

Para L. Recaséns Siches, son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad, al considerarse como: a) Equivalente a justicia, b) Norma individualizada justa, c) Criterio que debe inspirar al juez o funcionario administrativo. Afirma también que la equidad no es un procedimiento para corregir leyes imperfectas, es la manera de interpretar todas las leyes.

Este principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban cumplir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.

El Poder Judicial Federal en México, sostiene que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Es decir, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

¹⁵ Ibidem. Pág. 134

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia señala:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentra en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no solo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

1.5 Elementos de los Impuestos

1.5.1 Sujeto Activo y Tercero Auxiliar de la Administración Pública

El Estado, “como titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en el papel del fisco) en el sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. No hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la facultad potestativa y al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria”¹⁶.

¹⁶ Ibidem. Pág. 162

“En primer término, el Estado, mediante el Poder Legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares. En segundo, el Estado; mediante su Poder Ejecutivo, comúnmente denominado fisco, realiza la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídica tributaria”¹⁷.

En este último carácter, puede considerarse al Estado como sujeto activo, pues tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que, al haber realizado el hecho generador, forman parte de de la relación jurídica tributaria.

El sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la ley, y que no solamente sino también de hacerlo.

Asimismo, existen otros sujetos que auxilian al sujeto activo, para verificar que se cumplan con las obligaciones fiscales; y estos son entre otros los notarios, agentes aduanales, los bancos y los corredores públicos.

Por lo tanto, el Estado les ha otorgado a estos sujetos esa facultad de coadyuvancia, junto con el fisco federal, para dar cumplimiento a lo establecido en la Constitución.

1.5.2 Sujeto Pasivo

El particular, el deudor, el obligado de la relación jurídica tributaria, comúnmente conocido como contribuyente. El contribuyente es “aquella persona física o moral obligada a pagar un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes, o dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal”¹⁸.

Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma fiscal.

¹⁷ Ibidem Pág. 162

¹⁸ Ibidem Pág. 162

1.5.3 Objeto

Es sobre lo que reside el gravamen, por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso. El objeto de la contribución, “es la parte de la riqueza o de la realidad, que la ley recoge para efectos impositivos”¹⁹.

1.5.4 Hecho Imponible

En lo que corresponde a la figura tributaria denominada hecho imponible de las contribuciones, podemos señalar que constituye la descripción de un hecho abstracto gravable en la ley, es decir, es el concepto de una situación jurídica o de hecho que el legislador pretende gravar, en la configuración del hecho imponible intervienen de manera muy importante, dos elementos substanciales de las contribuciones: el objeto y el sujeto gravable.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, lo expresa “la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal”²⁰.

Asimismo, podemos observar la participación de los siguientes aspectos que conjuntamente con el objeto y el sujeto configuran el hecho imponible de forma integral:

Legal: Este implica que el hecho gravable debe estar contenido y descrito de manera específica en una ley tributaria.

Material: este se refiere al objeto o materia gravable, el cual puede constituirse por un bien natural, un bien jurídico o un concepto abstracto, como puede ser una propiedad, un contrato, la renta o un hecho de la vida cotidiana.

¹⁹ Ibidem. Pág. 113

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Oxford University Press, segunda Edición 1998, México, Pág. 114

Formal: Este se refiere a la precisión de los sujetos a quien afectará de manera directa la realización de la situación gravable.

Temporal o momento de causación: Este determina en que momento se debe de considerar legalmente realizada la actividad sujeta a tributación.

Espacial: Este precisa la ubicación territorial, en la cual se considerara realizado o causado legalmente el hecho gravable, por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta, se grava la ganancia de los residentes en el país o que se genere en el territorio nacional, independientemente de la ubicación de la fuente de la riqueza, es decir, se causa la llamada la renta mundial o internacional, por su parte, el impuesto al valor agregado, solo se causa por los hechos gravables generados en el territorio nacional.

1.5.5 Hecho Generador

En lo que corresponde al hecho generador de las contribuciones, tenemos que esta institución se refiere a la situación o actividad real y concreta, que se desarrolla por una persona, que encaja perfectamente con el hecho imponible previsto en una ley tributaria, lo que da lugar a la configuración perfecta de una determinada obligación tributaria, surgiendo por lo tanto, la obligación del cumplimiento del pago correspondiente, este encaje, es denominado “la subsunción”, que constituye una figura hipotética, que nos sirve para indicar que el hecho generado de un individuo, coincide con el hecho imponible y por lo tanto, se ha presentado el momento de causación establecido por la norma tributaria.

1.5.6 Base

La base es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido”²¹. En otras palabras, la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, objeto del impuesto.

²¹ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit. Pág. 27

1.5.7 Cuota, Tasa, Tarifa

La cuota del impuesto es “la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria que se llama tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”²².

La tarifa es “la lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”²³.

La tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto a pagar.

1.6 Relación Jurídica Tributaria

Es la potestad de sujeción del Estado con el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De algún modo el primero en el tiempo de los vínculos que conforman la denominada; relación jurídico tributaria, es el que surge una vez que el legislador en acatamiento del mandato contenido en el artículo 31 fracción IV Constitucional ha procedido a configurar en ley cada uno de los tributos, lo que implica por una parte la previsión legal de cada uno de sus elementos, y por otra parte la atribución a la administración pública de aquellos poderes que resultan necesarios para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La relación jurídica tributaria “es el vínculo jurídico que se establece en un sujeto llamado activo y otro sujeto llamado pasivo, cuya única fuente es la ley y surge en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que este debe destinar a la satisfacción del gasto público”²⁴.

²² Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit. Pág. 50

²³ Ibidem Pág. 163.

²⁴ Ibidem Pág. 140.

1.7 Obligaciones de los Sujetos

1.7.1 Sujeto Activo

Al hablar de las obligaciones del sujeto activo y del sujeto pasivo, en la relación jurídica tributaria. Analizaremos en primer lugar, la obligación que tiene la autoridad fiscal a través de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, que debe respetar y dar estricto cumplimiento a la Constitución, teniendo por objeto regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En efecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicaran las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, las obligaciones de la autoridad fiscal están plasmadas en respetar, la **Ley Federal de Derechos del Contribuyente**, que *entró en vigor el 23 de junio de 2005*.

El Código Fiscal de la Federación, señala una serie de derechos que esta ley agrupa junto con algunos nuevos, que el “Servicio de Administración Tributaria (SAT)”²⁵ respeta y le garantiza la forma de ejercerlos, enfocando a ellos sus funciones y las actividades que realiza.

Conozca sus derechos para que los pueda hacer valer, para que exista una relación de equidad legal entre usted y las autoridades fiscales.

▶ ¿Cuáles son sus derechos?

- **Para cumplir con sus obligaciones fiscales**
- **Durante los procedimientos de comprobación** (visitas domiciliarias, revisiones de contabilidad y otros)
- **Cuando le impongan sanciones**
- **Cuando haga valer los medios de defensa**
- **Otros derechos**

Los derechos y garantías consagradas en la presente ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

²⁵ <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

Derechos para que pueda cumplir con sus obligaciones fiscales

Para poder cumplir fácilmente con sus obligaciones tales como la presentación de declaraciones, el cálculo y pago de impuestos, entre otras, usted tiene derecho a:

- Que le presten la asistencia e información necesaria acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, así como para poder cumplir con las mismas.
- Que las autoridades publiquen los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet.
- Que las autoridades fiscales realicen campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.
- Que existan oficinas en diversos lugares del país para orientarlo y auxiliarlo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Que le faciliten la consulta de información en la página de Internet.
- A que las autoridades fiscales publiquen instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde le den a conocer de manera clara y explicativa las diversas formas de pago de las contribuciones.
- A formular consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas y que las autoridades le contesten por escrito en un plazo máximo de tres meses.

Derechos en visitas domiciliarias y revisiones de contabilidad

Cuando le efectúen una visita domiciliaria, una revisión en su contabilidad u otros procedimientos para verificar si ha cumplido con el pago correcto de sus impuestos y demás obligaciones, tiene derecho a:

- Ser informado de sus derechos y obligaciones al inicio de los actos de comprobación de la autoridad fiscal en el desarrollo de estos actos.

Es obligación del personal que efectúa la visita o la revisión, entregarle la **“Carta de Derechos del Contribuyente Auditado”**.

- Corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que le revisen, presentando la declaración normal o complementaria que, en su caso corresponda.

Esto lo podrá hacer a partir del momento en que inició la visita o revisión y hasta antes de que se le notifique la resolución en la que la autoridad le determine el monto de las contribuciones omitidas.

- Dar por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate cuando a juicio de la autoridad y conforme a la investigación realizada se determine que se han corregido la

totalidad de las obligaciones siempre que hayan transcurrido al menos tres meses a partir del inicio de la visita o revisión.

Esto se le dará a conocer mediante un oficio.

- Cuando corrija su situación fiscal después de que concluyó la visita o revisión y las autoridades verifiquen que ha cumplido con la totalidad de las obligaciones también se le informará con un oficio esta situación dentro del mes siguiente a partir de que la autoridad haya recibido su declaración de corrección fiscal.

Cuando no se corrija totalmente su situación fiscal la autoridad emitirá una resolución en la que determinará las contribuciones omitidas.

- Si le hacen una auditoría (visita domiciliaria) o una revisión en su contabilidad y usted se corrige pagando los adeudos después del inicio de visita o revisión y hasta antes de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones, la multa que le impondrán será del 20% de las contribuciones omitidas.

- Si paga después de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la liquidación que determine el adeudo, pagará una multa del 30% de las contribuciones omitidas.

- Puede pagar hasta en 48 parcialidades las contribuciones o adeudos fiscales que se le determinen siempre que garantice el interés fiscal.

- Las autoridades fiscales tienen un plazo máximo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas cuando realicen visitas domiciliarias o revisiones fiscales.

Si no lo hacen en dicho lapso se entenderá que no existe crédito fiscal a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.

- Cuando la autoridad determine contribuciones omitidas no puede volver a determinar cantidades adicionales con base en los mismos hechos. Podrá hacerlo sólo cuando se conozcan hechos diferentes. En este caso se emitirá una orden expresando los motivos de los nuevos conceptos a revisar.

Derechos que tiene cuando le impongan sanciones

Cuando las autoridades fiscales comprueben que ha cometido alguna infracción y por ello le impongan sanciones tiene derecho a lo siguiente:

- Que la autoridad presuma que los actos por los cuales se le sanciona fueron realizados de buena fe; corresponde a dicha autoridad comprobar que en las infracciones fiscales cometidas por los contribuyentes existen agravantes.

- Ser el depositario de los bienes cuando garantice el interés fiscal con el embargo en la vía administrativa y si sus ingresos del año anterior no fueron mayores a treinta veces el

salario mínimo general anual del área geográfica que le corresponda;* además, el embargo no puede incluir mercancías del inventario circulante del negocio, excepto cuando sean extranjeras de las que no demuestre su legal estancia en el país.

Derechos cuando haga valer los medios de defensa

Cuando considere que algún acto o resolución de las autoridades fiscales no se hizo conforme a la ley, puede interponer los medios de defensa que son: el recurso de revocación ante el Servicio de Administración Tributaria y/o el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que sean revocadas, anuladas o que se vuelvan a emitir, para ello tiene derecho a:

- Que las autoridades fiscales le indiquen en las resoluciones* a notificar, el medio de defensa o recurso que puede hacer valer contra dicha resolución, el plazo que tienen para ello y el órgano ante el que deben hacerlo.
- En el recurso administrativo y en el juicio de nulidad puede ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual haya resultado el acto o resolución que se impugna, sin incluir la información que la Ley señale como reservada o confidencial.
- Puede señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la jurisdicción de la Sala.

Otros derechos

- Las autoridades fiscales deben facilitarle en todo momento el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- Obtener la devolución de los impuestos a su favor que procedan.
- Conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que usted tenga interés legal.
- Obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas, previo pago de los derechos que, en su caso, establezca la Ley.
- No aportar documentos que ya están en poder de la autoridad fiscal actuante.
- A que las autoridades fiscales guarden confidencialidad y reserva de sus datos, y demás información que conozcan los servidores públicos, salvo los casos que autorizan las leyes aplicables.

- Derecho a ser oído en los trámites previo a la emisión de la resolución en la que se determine un crédito fiscal a su cargo.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- A obtener cuando lo solicite, el texto de las respuestas a consultas y las sentencias judiciales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

1.7.2 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, en la relación jurídica tributaria es el contribuyente, entonces éste debe de llevar a cabo lo que le ordena la ley. Las obligaciones del contribuyente son:

Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes

El Registro Federal de Contribuyentes es el medio de control de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyentes (RFC), tiene su antecedente en el catastro público, en el cual había que inscribirse manifestando las propiedades que se tuvieran, profesión, industria o trabajo de que se subsista, tal como lo establece el artículo 36 constitucional. Sería conveniente modificar este precepto para establecer, en lugar de catastro, el registro federal de contribuyentes.

Llevar contabilidad en términos del Código Fiscal de la Federación

Las reglas que deben cumplir todas las personas que la ley obliga a llevar la contabilidad, observando no solo lo que establece el artículo 28 del CCF, sino también su reglamento.

La autoridad fiscal, con motivo de una visita domiciliaria o por la práctica de una auditoria, mantiene en su poder la contabilidad en la forma que señala el Código Fiscal de la Federación.

Expedir Comprobantes con características fiscales

Conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del CCF, cuando las leyes fiscales impongan a los contribuyentes la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realizan, estos deben de satisfacer todos los requisitos que al efecto señalen, tanto el código como su reglamento. De acuerdo con esto, todos los causantes están obligados a expedir comprobantes por las actividades que realizan, ya sin la obligación de utilizar maquinas registradoras de comprobación fiscal.

Los comprobantes que expidan los contribuyentes, por las actividades que realizan, deben ser impresos en los establecimientos autorizados por la SHCP y cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Presentar declaraciones provisionales y la Anual

“Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un periodo o ejercicio fiscal. Las declaraciones deben presentarse en las formas que para tal fin apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares determinados y con los datos, informes y los documentos que dichas formas requieran”²⁶.

La regla general en todo sistema impositivo es que deben presentar sus declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como pedir constancias o documentos, lo harán en las formas oficiales, en las que se proporcionaran el número de ejemplares, los datos e informes y se adjudicaran los documentos que dichas formas requieran.

Conservar la documentación fiscal

La documentación y contabilidad fiscal deberá conservarse durante un plazo de 5 años, contado a partir de la fecha en la que presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones. Aunque por seguridad jurídica el contribuyente deberá conservarlo toda su

²⁶ Carrasco Iriarte, Derecho Fiscal, Iure Editores, Sexta Edición, México 2007, Pág. 221

vida, pues en cualquier momento la autoridad fiscal podrá requerir la contabilidad fiscal y en su defecto ejercer su facultad de comprobación fiscal.

2. CAPÍTULO SEGUNDO

VISITA DOMICILIARIA

2.1 Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal

2.2 Tipos de Facultades de Comprobación

a) Revisión de Gabinete

b) Revisión de Dictamen

c) Visita Domiciliaria

2.3 Fundamento Constitucional de la Visita Domiciliaria

2.4 Requisitos que debe cumplir la Autoridad Fiscal en la Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación

2.6 Procedimiento de Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación

2.1 Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal

El derecho constitucional y fiscal contempla la necesidad de que la autoridad, como representante del Estado, pueda comprobar el cumplimiento de las obligaciones de destinatario de la norma tributaria, es decir que tiene la facultad en todo momento de comprobar y verificar el cumplimiento de todas las disposiciones fiscales.

Toda autoridad fiscal requiere de facultades y autorización expresa de la ley, para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de estos en las obligaciones que se le imponen.

Las facultades de comprobación de la autoridad, no constituyen procedimientos, sino proceder discrecional, por lo que la actuación ilegal en su ejercicio trae como consecuencia la nulidad lisa y llana de la resolución. Desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata de desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello, en caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.

2.2 Tipos de Facultades de Comprobación

a) Revisión de Gabinete

Las autoridades fiscales pueden, desde su escritorio, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando facultadas a solicitarles, a los responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación¹.

En relación con esta facultad de comprobación contemplada por el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento para su realización se encuentra en los artículos 48 y 51 del Código referido, siendo aplicables dichos preceptos a las revisiones de escritorio.

Cuando se este en presencia de una revisión de escritorio no hay obligación de levantar actas de inicio, parciales o final, pues solo el caso de que se visite a terceros o se les llame a declarar para completar la revisión se levantara en presencia de este acta de compulsión y ante la presencia de testigos por el señalados o en su negativa por el personal comisionado, no debiendo ser empleados de hacienda.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Ha señalado, que la acta de aportación de datos de terceros, no tiene el carácter de acta parcial ni complementaria, en tanto que se origina con motivo de una orden diferente a la girada respecto al sujeto pasivo principal, con un sujeto pasivo visitado también diferente y en ella se hacen constar hechos acaecidos en revisión de libros que no son los del sujeto pasivo principal. Si en un acta de aportación de datos de terceros se cometen violaciones de tipo procedimental, estas no afectan al sujeto pasivo principal visitado, en tanto que acta en cuestión no tiene.

¹ Artículo 48 del Código Fiscal de la Federación

b) Revisión de Dictamen

La revisión del dictamen es un procedimiento de fiscalización practicado por las autoridades fiscales, que consiste en controlar que las pruebas selectivas y los procedimientos de revisión aplicados por el contador que dictamina, permitan considerar como fidedigna la información contable del contribuyente, siendo factible, a partir del análisis de consistencia contable, llegar a la consideración de que el dictamen fue bien elaborado o de que el mismo tiene irregularidades.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 42

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- *Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones.
- *Requerir al contribuyente a la revisión de la contabilidad en las oficinas de la propia autoridad.
- *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes.
- *Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos de los contribuyentes.
- *Verificar la expedición de comprobantes.
- *Practicar avalúo o verificación física de bienes en transportes.
- *Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.
- *Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.

Asimismo, revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de

saldos a favor de impuestos al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

El contador público que dictamine este registro ante las autoridades fiscales para estos efectos, debe ser de nacionalidad mexicana, que tenga título de contador público, registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sea miembro de un reconocido colegio profesional o asociaciones de contadores públicos, cuando menos 3 años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

El contador público deberá contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y solo serán validas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

c) Visita Domiciliaria

La visita domiciliaria fiscal, es el conjunto de hechos, actos y formalidades que llevan a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio, papeles y otros bienes de los gobernados, con el fin de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por su parte, Emilio Margain Manautou, señala que las “visitas domiciliarias son aquellas que se llevan a cabo en el domicilio que para efectos fiscales señaló el contribuyente al inscribirse en Registro Federal de Contribuyentes, o donde desarrolla sus actividades afectas al pago de contribuciones cuando no se encuentra escrito en tal registro u obligado a ello por ser contribuyente eventual, o bien donde presta sus servicios o detenta bienes sujetos al pago de contribuciones”².

Los requisitos de la orden de visita domiciliaria, de conformidad por el artículo 16 Constitucional deben de ser:

- *Constar en mandamiento escrito**
- *Ser emitida por autoridad competente**
- *Fundar y motivar la causa legal del procedimiento**
- *Señalar el o los destinatarios de la misma**
- *Indicar el o los lugares que han de inspeccionarse**
- *Precisar el objeto de la visita**
- *Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia**

De los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que los requisitos de la orden de visita domiciliaria son:

- *Constar por escrito**
- *Señalar a la autoridad que lo emite**
- *Estar fundada y motivada, y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.**
- *Ostentar la firma del funcionario competente**
- *El nombre o nombres de las personas a la que vaya dirigida.**
- *Indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita**
- *El nombre de la persona o personas que han de efectuar la visita.**

² Margáin Manautou, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, Segunda Edición 2001, Pág. 14

2.3 Fundamento Constitucional de la Visita Domiciliaria

El artículo 16 Constitucional dispone el principio de legalidad que *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde o motive la causa legal del procedimiento”*.

Asimismo se establece en el mismo artículo respecto a la visita domiciliaria que *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos”*.

Por lo tanto las visitas domiciliarias deben de seguir los mismos requisitos que los de una orden de cateo; y que dispone lo siguiente. *“En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuesto por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”*.

En este orden de ideas hay que precisar; cuando sea una visita domiciliaria de naturaleza fiscal regulada por el Código Fiscal de la Federación, siendo esta una disposición de carácter federal, y sea referente a un delito fiscal, la supletoriedad en este caso por la omisión o ausencia de las instituciones correspondientes en su precisa regulación, es el Código Penal Federal y respectivamente el Código Federal de Procedimientos Penales.

Por lo tanto es necesario comprender que cuando se trata de un delito fiscal, es decir; es regulado en una ley especial, la abstracción normativa al caso específico es aplicada primero por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

Código Fiscal de la Federación, Código Penal Federal, Código Federal de Procedimientos Penales.

2.4 Requisitos que debe cumplir la Autoridad Fiscal en la Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación.

***La existencia de un mandamiento**

Por mandamiento debe entenderse una orden, un mandato u acto de molestia, relacionada con la visita a desahogarse. Sin la entrega de la orden, el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos, pero toda su labor esta viciada.

***Constar por escrito**

En otras palabras que el mandamiento verbal no es suficiente para que él o los visitantes que se ostenten como auditores o inspectores, con credenciales u oficios o constancias de identificación de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o actividad. Esto es mas frecuente que se observe en visitas de inspección en materia administrativa.

Que conste por escrito significa que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita. El distinguido Maestro Ignacio Burgoa Orihuela sostiene, sobre este requisito, en su libro Garantías Individuales, lo siguiente:

“Las visitas domiciliarias a que alude el último párrafo del artículo 16 constitucional y que equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos gubernativos o de los ordenamientos de carácter fiscal, no solo no deben de estar precedidas por orden judicial, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito. En

efecto, éste implica una garantía formal en los términos de dicho precepto de nuestra Constitución que condiciona, según lo hemos afirmado, todo acto de molestia, o sea, toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en los diversos bienes jurídicos que integren su esfera particular (persona, domicilio, papeles, familia y posesiones). Ahora bien, la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno puesto que su objeto únicamente consiste en establecer si se cumplen o no las leyes tributarias o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por si mismas causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio sea visitado o inspeccionado. Por tanto, no siendo las consabidas inspecciones o visitas actos de molestia, no deben de supeditarse a la expresada garantía formal, en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito pueden practicarse”³.

Esta opinión del Maestro, ningún tribunal la ha aceptado cuando los visitados, por instrucciones de autoridades administrativas son objeto de una visita y observan que no hay una orden de visita domiciliaria, éste no se podría practicar.

Por ejemplo, las visitas domiciliarias realizadas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, la orden debe reunir los requisitos previstos para los cateos, tomando en consideración que el artículo de 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su párrafo antepenúltimo, prevé expresamente que las autoridades administrativas, para practicar visitas domiciliarias, deben de sujetarse a las leyes especiales aplicables a cada caso particular y a las formalidades prescritas para los cateos, es incuestionable que la conjunción copulativa “y” significa que, al emitir las correspondientes ordenes de visita, las autoridades competentes de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial deben señalar con toda precisión el objeto de la misma, el lugar que donde ha de diligenciarse y la persona con quien deba realizarse, pues de no ser así el mandamiento carecerá de validez, siendo nulas todas las consecuencias derivadas del mismo, como pueden ser la visita domiciliaria, el acta que se formule, la resolución que se emita con base en ésta.

³ Burgoa Orihuela Ignacio, Garantías Individuales, Porrúa 2007, Pág. 135

***Este emitida por autoridad competente**

Por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esta ejerciendo. Si la facultad o facultades se la otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla, porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.

No obstante que para la doctrina del derecho administrativo se distingue entre el reglamento de ejecución y el reglamento de organización interna, para nuestros tribunales judiciales federales el segundo queda también comprendido dentro de la misma disposición Constitucional, el Poder Ejecutivo Federal, se apoya para expedir el primero, esto es, el artículo 89, fracción de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente de la República son las siguientes:

Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de organización interna de cada Secretaría de Estado, da origen a las unidades administrativas que compondrán a dichas Secretarías, quienes administraran y ejercerán las atribuciones a cada una de ellas mediante las facultades que se les otorgan para ello, y así como por quienes pueden ser substituidos en el ejercicio de las mismas.

El artículo 90 Constitucional, expresa:

La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado

y departamentos administrativos y definirá las bases generales de creación de las Entidades Paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

El ordenamiento a que hace mención este precepto es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la que en su artículo 18 expresa lo siguiente:

Artículo 18 en el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y departamento administrativos que era expedido por el Presidente de la República, se determinaran las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

De lo transcrito en los dos numerales se aprecia, que la Constitución delega en el Congreso de la Unión, para que a través de una ley distribuya los negocios a cargo del Ejecutivo Federal, en Secretarías de Estado y en Departamentos Administrativos; el Congreso de la Unión delega en el Ejecutivo Federal para crear las unidades administrativas que compondrán a las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, con las atribuciones a cargo de cada una de ellas y funcionarios que ejercerán las facultades para llevarlas adelante y se faculta al titular de la Secretaría de Estado y Departamentos Administrativos para que este, a su vez, emita un acuerdo de delegación de facultades.

La Constitución, lo delega en el Poder Legislativo, éste delega en el Poder Ejecutivo, este delega a las Secretarías de Estado y Jefes de Departamento Administrativo y, por último, estos delegan sus facultades en otros funcionarios, inclusive las que el ejecutivo asigno a determinados titulares de unidades administrativas.

Es por ello, quien emite un acto de molestia debe citar en él los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que está ejerciendo, con el fin de que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye la autoridad en efecto la tiene conferida.

Se debe por consiguiente, la orden de visita consignar el o los preceptos del ordenamiento en que se apoya la autoridad administrativa para expedirla, con el objeto de que el visitado pueda, primero, determinar si la unidad administrativa tiene asignada la atribución, realizar visitas domiciliarias, y segundo, que quien firma o gira la orden de visita esta autorizado para ello.

Entonces una visita domiciliaria debe contener los requisitos que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que ordena lo siguiente: *“nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”*.

Asimismo deberá acatar la fracción XI del mismo ordenamiento: *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos”*.

Y a su vez, se seguirán las reglas previstas en la fracción VIII del mismo ordenamiento, *“En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”*.

Las autoridades fiscales para poder ejercer su facultad de comprobación y practicar una visita domiciliaria, además tendrán que seguir acabo lo que ordena el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 42, fracción III, a los requisitos que debe tener una orden de visita del artículo 43, y a todas las formalidades esenciales que ordenen todas las disposiciones fiscales.

***Efectuarse la visita en el Domicilio Fiscal**

Las visitas domiciliarias deberán iniciarse en el domicilio fiscal, como lo señala el artículo 44, fracción tercera del Código Fiscal de la Federación, aun cuando se haya autorizado llevar la contabilidad en otro domicilio. Levantada el acta de visita en el domicilio fiscal, pueden entonces trasladarse los visitadores al lugar en donde se lleva la contabilidad del visitado.

El citado artículo 44, en sus fracciones I y II, parece indicar que la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden y esto es correcto cuando el visitado tiene señalado como domicilio fiscal donde se encuentra la matriz, pudiendo los visitadores no solo desarrollar su labor en ese lugar, sino también en las sucursales o agencias que tenga el contribuyente y ello deberá indicarlo la orden de visita o bien expedirse ordenes adicionales señalando los demás lugares en donde se localicen los establecimientos que dependen de la matriz.

El problema puede dar lugar, ha que se vicie la visita, cuando en el mismo establecimiento, con locales que se distinguen en su nomenclatura con letras, la visita se inicie en uno, que es el domicilio fiscal de otra persona moral, cuyos directivos son los mismos de la persona moral a quien va dirigida la orden pero que se localiza en otro local y los visitadores no se percatan del error en que han incurrido.

La circunstancia de que los auditores hubieren encontrado a la visitada, no implica necesariamente que ese sitio sea el domicilio fiscal de esta, ya que el carácter de domicilio fiscal no se rige por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, sino por aquel en el que tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de éstas, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

PERSONAS MORALES, DOMICILIO FISCAL DE LAS.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 10, fracción II, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, tratándose de personas morales residentes en el país, se considera como su domicilio fiscal el local donde se encuentra la administración principal del negocio. Lo anterior no implica estimar que necesariamente ese local deba ser la casa matriz, si la persona moral se encuentra administrativamente descentralizada, operando por divisiones o sucursales ubicadas en diferentes áreas geográficas de la república, en cuyo caso será el local u oficina en la que se encuentre la administración principal del negocio, dentro de la circunscripción territorial de la división o sucursal, en la que deba hacerse la notificación del crédito fiscal y no en la oficina matriz, además de que sostener lo contrario implicaría notificarle a la persona moral en un domicilio en el que no se tiene conocimiento del crédito requerido, obstaculizando su defensa.-Amparo Directo 35/88, visible en el Informe rendido a la SCJN al terminar el año de 1988, tercera Parte, p.192.

DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES.- De conformidad con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considera domicilio fiscal, tratándose de personas morales, el lugar donde se encuentra la administración principal del negocio; por lo tanto, si la notificación se practico en domicilio diferente al fiscal, no obstante que esta tenga en distinto lugares de la república, sucursales, oficinas, bodegas, instalaciones, depósitos, almacenes, etc., no por este solo hecho puede considerarse que tenga diferentes domicilios, máxime si acredita con la prueba idónea correspondiente, un lugar donde se encuentra el principal asiento de administración; en consecuencia, si la notificación se efectúo en domicilio diferente al señalado como principal asiento de dicha administración, debe concluirse que la notificación no cumplió con las formalidades previstas en los artículos 134, fracción I, y 137 del Código Fiscal de la Federación.- Revisión N 1994/86, visible en la RTFF de septiembre de 1989, p. 36.

***Consignar el nombre del visitado**

La orden debe dar a conocer el nombre de la persona o personas que deban de desahogar la orden de visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, la sustitución o aumento de los visitadores se deberá notificar al visitado, levantándose el acta mediante la cual deberán identificarse plenamente.

Esto es frecuente que se presente durante el desahogo de una visita domiciliaria, sobre todo cuando ella tiene una duración mayor a la prevista, o bien por reubicación del personal designado inicialmente, o bien por renuncia de alguno de los visitadores.

Ello presenta los siguientes problemas:

Cuando el titular de una unidad administrativa expide una orden de visita en la que se señalan los nombres de los visitadores autorizados para desahogarla, ¿puede un subalterno ordenar la sustitución de los visitadores?

Los oficios de sustitución, aumento o reducción de personal autorizado para la práctica de aquellas, deben firmarlos la autoridad que expidió la orden. El artículo 84, fracción I inciso b) del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 establecía lo siguiente: En las visitas domiciliarias se observará lo siguiente: 1.-Solo se practicarán por mandamiento escrito de autoridad fiscal competente que expresara: El nombre de la persona o personas que deben desahogar la diligencia, las cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden, de ello se sigue que si a un causante sujeto a una visita domiciliaria le notifican oficios de substitución o aumento del personal originalmente autorizado para practicar la diligencia, y estos se encuentran firmados por una autoridad diversa a la que expidió la orden, tales oficios son violatorios del numeral antes mencionado.

El aumento de visitantes, es valido que la orden correspondiente sea asignada por el funcionario que suple la ausencia de aquel que emitió la orden de visita, de acuerdo con el artículo 84, fracción I, inciso b), del Código Fiscal de la Federación anterior, el personal de visita puede ser aumentado en su número por la autoridad que expidió la orden; sin embargo, no existe violación a este concepto legal en el caso de que al dictarse la orden de aumento de visitantes estuviese ausente.

***Este fundado y motivado**

Toda orden de visita, como acto de molestia que es, debe de estar fundada y motivada, lo cual significa que debe contener no solo los preceptos que apoyan su expedición sino también las razones o motivos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a determinada persona, física o moral a efecto de que se este en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario como ha sostenido la Suprema Corte de Justicia, se infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola la garantía que establece el artículo 16 Constitucional.

Se considera que el acto de molestia, concretizado en la orden de visita, debe de consignar su porque, las razones que orillan a su emisión, debiendo ser un machote para todas las personas o empresas que se regulan por la misma ley o reglamento autónomo. Sobre esto ultimo, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en el amparo directo 376/91, sostuvo:

ORDEN DE VISITA QUE CONSTE EN UN MACHOTE: no implica falta de fundamentación y motivación.- El hecho de que un acto administrativo de autoridad conste en formato previamente elaborado, no implica necesariamente que carezca de la debida fundamentación y motivación, sino que, en todo caso, deberá demostrarse que lo consignado en ese formato no es suficiente para fundamentar y motivar el acto que contiene.- Visible en el SJF febrero de 1995, p. 277.

Tesis similar ha expuesto la sala regional del sureste del TFF en el juicio N360/93, al sostener:

ORDEN DE VISITA. SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- El hecho de que la orden de visita dirigida a un contribuyente se encuentre contenida en un machote, no es razón suficiente para considerarla ilegal, si en el mismo se contienen todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, tales como: indicar el lugar o lugares en donde esta debe efectuarse, el nombre de la persona o personas que se van a visitar, la misma consta por escrito, señala la autoridad que la emite, esta debidamente fundada y motivada y especifica el objeto que con ella se busca.

Pero cuando se utiliza el mismo formato para motivar la orden de visita domiciliaria sin importar el giro o actividad del contribuyente o su importancia económica, se considera que no hay suficiente motivación.

La autoridad fiscal federal en todas sus ordenes de visita, salvo en materia de comercio exterior y en las que expide conjuntamente con entidades coordinadas, vaya a quien vaya dirigida, utiliza literalmente el mismo razonamiento o motivo que señala el porque fue escogido o seleccionado. De los antecedentes que obran en el expediente que esta Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene abierto a su nombre y dada la importancia que como contribuyente tiene dentro del marco general de la recaudación fiscal federal, son los motivos por los que se ordena la presente visita domiciliaria con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que esta afecta como sujeto directo y como responsable solidario en materia de las siguientes contribuciones federales.

La doctrina mexicana y los tribunales coinciden en que para dar cumplimiento a lo que dispone el artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad que se notifique a un particular debe encontrarse adecuadamente fundado y motivado, entendiéndose por fundar citar en el mismo los preceptos legales en que se apoya la autoridad para su emisión, y por motivar, expresar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que se tomo en consideración en el cuerpo de la propia resolución, siendo imprescindible que exista perfecta adecuación entre los motivos expresados y los fundamentos utilizados; en consecuencia, para que una

visita reúna estas formalidades, elevadas al rango de garantía individual, basta con que en ellas se invoque en el cuerpo los mismos preceptos legales aplicables que sirvieron de apoyo a la actuación de la autoridad y, por otro lado, que se exprese el motivo de la misma. ¿Pero se cumple con este requisito cuando el motivo que se expone es el mismo para todos los contribuyentes que son objeto de una visita domiciliaria? La respuesta será no, ¿Qué no se esta en presencia de una motivación genérica y no específica? La respuesta debe ser una motivación específica.

Se considera que acto de molestia, concretizado en la orden de visita, debe de consignar el porque de él, como por ejemplo: que el porcentaje de utilidad que se ha declarado no va en proporción a los ingresos obtenidos según estudios técnicos económicos del giro o actividad a que corresponde, o que ciertos gastos no están en proporción a los signos de riqueza externos del negocio, o del contribuyente como persona física etc.

***Contenga firma autógrafa**

Es raro encontrar una orden de visita que no contenga firma autógrafa de la autoridad que la expidió; ya que de contener un facsímil como firma no se satisface el requisito previsto en los artículos 16 Constitucional y 38, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

FIRMA FACSIMILAR DE FUNCIONARIOS PÚBLICOS.- Viola las garantías individuales.- Las resoluciones que dicten las autoridades, donde aparece la firma facsimilar del funcionario, no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, porque esta disposición requiere que todo acto de autoridad debe de estar emitido por autoridad competente por escrito y con la firma del funcionario que lo emitió, de lo que se desprende que debe ser firma autógrafa.- Resolución del pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, 30 de enero de 1978, juicio 412/77/2974/76

La firma facsimilar, que contiene el mandamiento de autoridad en que se estampa, carece de la debida fundamentación y motivación. Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento. De aquí que, para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe constar en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso, prevengan las leyes.

De ello se deduce la firma que estampe la autoridad, en el documento, debe ser siempre auténtica, ya que no es sino el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar, sin la firma auténtica del original del documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado.

***Precise el objeto**

El artículo 16 fracción VIII, Constitucional señala claramente que la orden de cateo debe de precisar su objeto: el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, así también la orden de visita debe de indicar su objeto, que contribuciones serán revisadas o que obligaciones, de manera particular, deben de ser verificadas para comprobar si se han acatado ciertas disposiciones fiscales: requisito este que recoge el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, al indicar: estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto, propósito de que se trate.

***Señale el periodo sujeto a revisión**

En toda orden de visita domiciliaria, se debe de precisar el periodo que a de revisarse al contribuyente; es decir, mencionar el momento o lapso de tiempo durante el cual se encuentre obligado por ley, a determinar de una contribución en donde se acrediten el hecho imponible y hecho generador.

***Consigne los nombres de los visitantes**

La orden debe dar a conocer el nombre de la persona o personas que deban de desahogar la orden de visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su numero en cualquier tiempo por la autoridad competente, la sustitución o aumento de los visitantes se deberá notificar al visitado, en ese mismo instante se levantará acta mediante la cual deberán identificarse plenamente.

Esto es frecuente que se presente durante el desahogo de una visita domiciliaria, sobre todo cuando ella tiene una duración mayor a la prevista, o bien por reubicación del personal designado inicialmente, o bien por renuncia de alguno de los visitantes.

Ello presenta los siguientes problemas:

Cuando el titular de una unidad administrativa expide una orden de visita en la que se señalan los nombres de los visitantes autorizados para desahogarla

Pero cuando el desahogo de la visita va bastante adelantada y hay sustitución de visitantes, ¿que no vicia esto el resultado de la misma? Si los visitantes sustitutos se concretan a levantar “la ultima acta parcial” o acta final, se considera que sí se vicia la visita por cuanto que al levantar la “última acta parcial” significa que sólo se han concretado a sintetizar en ella la labor de los anteriores visitantes a la que ellos en nada contribuyeron.

Levantarse una acta circunstanciada en presencia de 2 testigos por la autoridad que practique la diligencia.

Además es necesario señalar, que el visitador debe llevar a cabo lo que se le ordena del Servicio de Administración Tributaria, que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley.

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de política tributaria.

La misión es recaudar las contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

La visión es ser una institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formada por un equipo honesto, profesional y comprometido, al servicio de los mexicanos.

Ahora bien, conforme a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se consigna como objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras, todos ellos de carácter federal, incluyendo accesorios, en vista al financiamiento del gasto público, debiendo promover tanto la eficiencia de la administración tributaria como el cumplimiento espontáneo de las obligaciones del contribuyente.

Además de efectuar la recaudación tributaria, el SAT ejerce funciones de coordinación fiscal y colabora en la negociación de tratados internacionales en la materia, incluyendo los aspectos aduaneros.

En cuanto el objeto funcional del SAT, establece que es “la sistematización y difusión de las principales interpretaciones emitidas por las autoridades respecto de las obligaciones fiscales ha sido una constante petición por parte de los contribuyentes y una necesidad para la propia autoridad”.

Concordando con lo anterior, una función fundamental del SAT es la consultoría y fijación de criterios al gobierno federal y a los causantes, lo que permite indirectamente un monitoreo de las obligaciones de los registrados en el padrón de contribuyentes, facilitando a estos conocer con precisión sus responsabilidades tributarias.

Dado lo expuesto, cobra particular relevancia la implantación del servicio fiscal de carrera que busca un cuerpo de funcionarios fiscales debidamente preparados, en la función de asistencia al contribuyente, los procedimientos de aclaración administrativa, la facultad discrecional de las autoridades fiscales de revisar resoluciones desfavorables y la debida realización de las facultades de comprobación, etc., son medidas que facilitan el cumplimiento de las obligaciones y como señalamos, el conocimiento real de las responsabilidades fiscales.

Entonces los visitantes tienen las facultades expresamente ordenadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 16, por ser de mayor jerarquía y ley suprema para la práctica de una visita domiciliaria al contribuyente. Por lo tanto, el Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria (norma de menor jerarquía), debe atender y cumplir esa facultad convertida en una obligación para con el contribuyente.

El Servicio de Administración Tributaria, deberá atender del Acuerdo por el que se señalan el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo deberá atender el Acuerdo por el que se delegan facultades en los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria.

2.5 Procedimiento de Visita Domiciliaria conforme al Código Fiscal de la Federación.

Las formalidades de las visitas domiciliarias se establecen en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, y señala:

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

La visita se realizara en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejaran citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado y representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita.

Si al presentarse lo visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejaran citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que se designe dos testigos; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas: De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregaran al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En este supuesto se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

Se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignaran en forma circunstanciada en actas parciales. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre esta y el acta final, *deberán transcurrir, cuando menos veinte días*, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como corregir su situación fiscal.

Cuando en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que el contribuyente presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentará, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejara copia al visitado.

Y, si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

La autoridad fiscal tiene, la oportunidad de reponer del procedimiento, en una visita domiciliaria cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a estas, se observe que el procedimiento no se ajusto a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de las determinación del crédito fiscal, la autoridad lo podrá hacer de oficio, a partir de la violación formal cometida.

En este supuesto, se demuestra como la autoridad tiene a su alcance y protección, pues no tiene ninguna responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivo la violación.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes:

Dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir, de la notificación del inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

- a) Contribuyentes que integran el sistema financiero; el plazo será de 18 meses.
- b) Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o este ejerciendo sus facultades del artículo 86 fracción XII, 215 y 216 del ISR, tratados o en materia aduanera, en estos casos el plazo será de 2 años.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado y que se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

La acta final es la que se levanta al concluir la visita domiciliaria, el cual tiene el propósito de hacer constar los resultados, es decir los hechos y omisiones en forma circunstanciada, razón por la cual contienen las operaciones realizadas por los visitantes para comprobar el cumplimiento de las dos posiciones fiscales a cargo del contribuyente, las cuales no constituyen resolución fiscal.

CAPÍTULO TERCERO

TEORÍA DEL DELITO

1. Generalidades sobre la definición del Delito
2. Elementos del Delito
 - 2.1 Conducta y Ausencia de Conducta
 - 2.2 Tipo Penal, Tipicidad y Atipicidad ó Falta de Tipo Penal
 - 2.3 Antijuridicidad y Causas de Justificación
 - 2.4 Imputabilidad y Causas de Inimputabilidad
 - 2.5 Culpabilidad y Causas de Inculpabilidad
 - 2.6 Punibilidad
3. Evolución doctrinal de las diversas teorías elaboradas para el Estudio del Delito
 - a) Teoría Causalista
 - b) Teoría Finalista
 - c) Teoría del Funcionalismo
4. Clasificación del delito
 - 4.1 En Función de su Gravedad
 - 4.2 Según la Conducta del Agente
 - 4.3 Por el Resultado
 - 4.4 Por el Daño que Causan
 - 4.5 Por su Duración
 - 4.6 Por el Elemento Interno o Culpabilidad
 - 4.7 Por su Estructura
 - 4.8 Por el número de Actos
 - 4.9 Por el número de Sujetos
 - 4.10 Por su Forma de Persecución
 - 4.11 En su Función de su Materia

3.1 Generalidades sobre la Definición del Delito

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

Los autores han tratado en vano de producir una definición del delito con validez universal para todos los tiempos y lugares, una definición filosófica, esencial, ya que el delito esta íntimamente ligado a la manera de ser de cada pueblo y de las necesidades de cada época, los hechos que unas veces han tenido ese carácter, lo han perdido en función de situaciones diversas y, al contrario, acciones no delictuosas, han sido erigidas en delitos. A pesar de tales dificultades, como se vera después, es posible caracterizar al delito jurídicamente, por medio de las formulas generales determinantes de sus atributos esenciales.

En este capítulo se desarrollará la teoría del delito en sus aspectos positivos y negativos, de manera muy general, para que en los siguientes temas podamos comprender la estructura y lógica del análisis del delito cometido por los servidores públicos que ordenan y practican una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

La escuela clásica definió al delito en uno de sus principales exponentes, Francisco Carrara, quién lo define “como la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo moralmente imputable y políticamente dañoso”². Para Carrara el delito no es un ente de hecho, sino un ente jurídico, porque su esencia debe de consistir, necesariamente, en la violación del derecho. Llama al delito la infracción a la ley, en virtud de que un acto se convierte en delito únicamente cuando choca contra ella; pero para no confundirlo con el vicio, o sea el abandono de la ley moral, ni con el pecado, violación de la ley divina,

¹ Castellanos Tena, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Editorial Porrúa, 43 Edición, México 2002, Pág. 125

² Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. Pág. 126

afirma su carácter de infraccionar la ley del estado y agrega que dicha ley debe de ser promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos.

La teoría del delito es una parte de la ciencia del derecho penal; la cuál comprende el estudio de los elementos positivos y negativos del delito, así como sus formas de manifestarse. Los elementos positivos del delito configuran la existencia de este y en su defecto constituirán su inexistencia e inaplicabilidad de la norma penal; pues depende de la forma, análisis, metodología que oriente a la sociedad a resolver respuestas concretas apegadas siempre a los principios fundamentales del derecho y específicamente en este caso a la ley penal.

La teoría del delito atiende al cumplimiento de un cometido esencialmente práctico, consistente en la facilitación de la averiguación de la presencia o ausencia del delito en cada caso concreto. Es decir, esta teoría no se va encargar de estudiar cada delito en particular, como el robo, homicidio fraude, lesiones, etcétera, sino las partes comunes de todo hecho delictivo, con el fin de determinar si existe o no un ilícito.

Para el estudio dogmático jurídico penal, las partes o elementos que lo integran son la conducta, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad, condiciones objetivas de punibilidad, y la punibilidad; como sus elementos negativos, ausencia de conducta, atipicidad, causas de justificación, inimputabilidad, ausencia de condiciones objetivas de punibilidad, excusas absolutorias respectivamente, todo esto con el fin de establecer cuando se le podrá imputar un hecho delictivo a un sujeto.

La teoría del delito debe tener una estructura sistemática y una organización lógica que respondan a criterios de rigurosa necesidad, en determinar primero esa estructura y señalar su articulación interna ya que es la parte más delicada y por lo tanto controvertida.

La doctrina para conocer la composición del delito, ha recurrido principalmente a dos concepciones: “La totalidad o unitaria y la analítica o atomizadora, en el primero se considera al delito como un todo, como un bloque monolítico indivisible, porque su

esencia no esta en cada elemento, sino en el todo e identifican al delito como una entidad esencialmente unitaria y orgánicamente homogénea, es decir la realidad del delito se encuentra intrínseca en su unidad, y no se puede dividir; la segunda teoría estudia el hecho criminal desintegrándolo en elementos, pero una conexión entre si que en conjunto forman la unidad del mismo”³.

En la práctica para poder establecer un delito, depende de algunas circunstancias, tales cómo, si uno adopta, ya sea el papel de defensor, o del probable responsable del que haya cometido un hecho ilícito, pues invariablemente demostrará los elementos negativos del delito, por otra parte sí se actúa en el supuesto del Ministerio Público, víctima u ofendido se tratará de demostrar los elementos constitutivos e integradores positivos del delito, independientemente del cuerpo del delito y probable responsabilidad, tema meramente procesal, ya que tomando en consideración, que todos debemos cumplir las normas jurídicas que se establecen en una sociedad.

Elementos positivos del delito:

- *Conducta
- *Tipicidad
- *Antijuridicidad
- *Imputabilidad
- *Culpabilidad
- *Punibilidad

Elementos negativos del delito:

- *Ausencia de Conducta
- *Falta de Tipo ó Atipicidad
- *Causas de Justificación
- *Inimputabilidad
- *Inculpabilidad
- *Excusas Absolutorias

Por tal motivo, los elementos del delito son las bases esenciales para poder determinar la configuración del mismo, y por el contrario los elementos negativos impiden la integración del cuerpo del delito y la probable responsabilidad. Es necesario señalar que

³ Porte Petit Candaudap, Celestino, Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, Editorial Porrúa, 1983, Pág. 240

tales elementos, se aplican a todos los delitos para su análisis y su estudio dogmático jurídico.

3.2 ELEMENTOS DEL DELITO

3.2.1 Conducta y Ausencia de Conducta

La conducta es el primer elemento básico del delito y, se define como el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. Lo que significa que solo 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 y, tiene una finalidad al realizarse la acción u omisión.

La conducta tiene varios sinónimos que son utilizados por diversos autores. Se encuentran el de hecho, acción, acto y muchas más denominaciones, pero estas expresiones no contemplan la posibilidad de una inactividad, por ello resulta más conveniente la denominación de conducta.

La conducta puede ser cometida por acción o por omisión, esta última a su vez se subdivide en omisión simple y comisión por omisión.

En este capítulo mencionaremos las teorías que explican a la conducta, tal es el caso de la teoría *sintomática*, de la *acción dependiente de la imputabilidad*, de la *antijuridicidad o del tipo*, de la *acción acromática*.

La teoría de acción sintomática, “tiene sus antecedentes en la escuela positivista, que algunos seguidores de esta doctrina negaban al delito como entidad primordialmente jurídica, para ellos solo valía según el grado de peligrosidad del sujeto”⁴. La teoría sintomática mediante la crítica de los dogmas psicológico y político, busca negar el

⁴ López Betancourt, Eduardo, Teoría del Delito, Editorial Porrúa, 8 Edición, México 2000, Págs. 83 y 84

fundamento de existencia a la acción combatiendo el criterio realista. Los autores de esta teoría explican que el concepto admitido del delito no puede responder a las exigencias de los modernos pueblos de cultura, primordialmente frente a la reincidencia y a los delincuentes habituales, asimismo representan con sus ideas un punto de vista de prevención especial dando indicios para la política legislativa que se pueda dar en el futuro.

La teoría llamada de la acción dependiente de la imputabilidad, de la antijuridicidad y del tipo, “las cuales niegan la independencia de la acción, afirmando que solo lo imputable lo es”⁵. Para otros tratadistas la esencia de la acción es la juridicidad y para otros lo primario es lo injusto y después la acción.

La teoría de la acción acromática, “que considera se debe dar a la acción personalidad propia sin negar que puede soportar valoraciones, insertándose en ella atributos jurídicos como antijuridicidad y culpabilidad”⁶.

La acción hay que entenderla en dos sentidos; en sentido amplio y en sentido estricto, el primero consiste en la conducta exterior voluntaria (hacer activo u omisión) encaminada a la producción de un resultado, ya consista este en una modificación del mundo exterior o en el peligro de que este llegue a producirse. Ejemplo, si A dispara un tiro contra B y lo mata, realiza la acción, también hay acción cuando A dispara sobre B fallando el tiro. En el primer caso hubo modificación en el mundo exterior (muerte de B), en el segundo solo existió peligro de ella, pero en ambos hubo un resultado (muerte o peligro de ella) y por tanto acción delictuosa.

En el sentido estricto consiste en 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. La acción (como hacer activo) exige además de voluntad en el agente, una actividad corporal.

⁵ Ibidem, Pág. 84

⁶ Ibidem, Pág. 85

La acción en el derecho penal equivale a la conducta humana y por lo tanto comprende 3 elementos: un querer interno del agente; una conducta corporal del mismo agente, y un resultado externo.

De todo lo anterior podemos concluir que la conducta tiene tres elementos:

- 1) Un acto positivo negativo (acción u omisión)
- 2) Un resultado
- 3) Una relación de causalidad entre el acto y el resultado

Únicamente la persona humana es capaz de realizar conductas, y al derecho penal le interesan estas. El hombre puede ser sujeto activo del delito y punible a las sanciones penales, ya que es el único ser capaz de tener voluntad. Anteriormente, según cuenta la historia, también se castigaba a los animales; actualmente se sanciona al dueño del animal, acabando con el absurdo de sancionar a los seres irracionales.

En los delitos de acción se pueden entender como toda actividad que realiza el sujeto, produciendo consecuencias en el mundo jurídico, en dicha acción debe darse un movimiento por parte del sujeto

Asimismo el servidor público que se presenta en el domicilio fiscal sin mandamiento escrito, encuadra en la hipótesis de que existe un acto positivo produciendo un resultado por la relación de causalidad en perjuicio del contribuyente.

En el derecho positivo mexicano, la conducta puede ser entendida, no solamente como la acción, sino también como la omisión, así lo establece el Código Penal en su artículo séptimo, el delito es el “acto u omisión que sancionan las leyes penales”⁷.

⁷ Código Penal Federal, 2008, en su artículo 7

La omisión, dice Cuello Calón, es “la inactividad voluntaria cuando existe el deber jurídico de obrar”⁸, los “tipos omisivos son los que describen la conducta debida, quedando, por ende prohibida toda conducta que no coincide con la conducta debida”⁹, Maggiore dice que la omisión es “toda conducta humana, dolosa o culposa, que sin necesidad de una acción material (movimiento corpóreo), produce algún cambio en el mundo exterior”¹⁰.

Los delitos de omisión consisten en la abstención del sujeto, cuando la ley ordena la realización de un acto determinado, esta omisión es la conducta inactiva, es la manifestación de la voluntad exteriorizada pasivamente en una inactividad; para que esta omisión le interese al derecho penal, debe existir el deber jurídico de hacer algo.

De lo anterior, podemos decir que la omisión tiene los siguientes elementos:

- *Manifestación de la voluntad
- *Una conducta pasiva
- *Deber jurídico de obrar
- *Resultado típico jurídico

La no realización de la conducta, debe ser así, voluntaria y no coaccionada y el sujeto produce el resultado con su inactividad, teniendo el deber jurídico de obrar.

Estos delitos 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.

⁸ Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal. Parte General, tomo I, 9 Edición, Editora Nacional, México 1961, Pág. 288

⁹ Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tratado de Derecho Penal, Parte General, Ed. Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1988, Pág. 367

¹⁰ Maggiore, Giuseppe, Derecho Penal, tomo I, Quinta Edición, Editorial Themis, Bogota, 1989, Pág. 354

Los delitos de omisión simple, los constituye la inactividad del sujeto, por ejemplo, el no denunciar un delito estando obligado a hacerlo.

En la omisión, la relación de causalidad, en vez de acto cometido se juzga el acto esperado, así también, en vez de hablarse de la voluntariedad del acto omitido, hay que referirse a la posibilidad de haber querido el acto esperado.

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

Omisión simple o propia.....Resultado Formal

Norma Preceptiva

Deber Jurídico

Comisión por Omisión.....Resultado Formal más Resultado Material

Norma Preceptiva

Norma Prohibitiva

La comisión por omisión, se encuentra en la inactividad voluntaria que al 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, en la omisión impropia la inactividad del sujeto causa un cambio material en el exterior, se viola una norma preceptiva y una prohibitiva.

No siempre en la comisión por omisión el deber de obrar proviene de la norma penal, puede ser impuesto por leyes de otro carácter, tanto públicas como privadas; cuando infringir estas, aunque no sean penales, produce un resultado material típico, el derecho

penal sanciona la conducta pasiva. Podemos expresar que en estos delitos se impone al sujeto el deber de evitar el resultado.

Es importante señalar que los servidores públicos que se presentan en el domicilio fiscal, también se les será atribuible el resultado típico, pues su conducta deriva de una obligación de una ley fiscal.

Este tipo de delitos de omisión simple y comisión por omisión se enfrentan a dificultades teóricas y prácticas, cuando se necesita fincar responsabilidad de un acto positivo externo, a un sujeto que no ha obrado positivamente. Pero la problemática fundamental la encontramos en la relación de causalidad de los delitos de omisión.

Precisamos que la doctrina se divide entre los autores que niegan la relación causal, en los delitos de omisión y quienes la sostienen.

La teoría del aliud actum, apunta que “la causalidad la encontramos en el acto positivo realizado por el sujeto al abstenerse de una conducta esperada y exigida por la ley, y el resultado producido por la acción va aliado a la omisión”¹¹.

Teoría de la acción precedente, sostiene que “la causalidad se encuentra entre el acto precedente a la omisión y el resultado”¹².

Teoría de la interferencia, “el sujeto domina el impulso que lo empuja a actuar y el nexo causal se encuentra entre la energía producida para dominar el impulso del sujeto y el resultado en esta”¹³; se trata de encontrar una causa física del resultado, como expresa Soler, en la corriente psíquica que ha detenido el natural impulso a obrar, produciendo el resultado.

¹¹ López Betancourt, Eduardo, Teoría del Delito, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 2000, Pág. 104

¹² Ibidem Pág. 104

¹³ Ibidem Pág. 104

Teoría de la omisión misma, “se basa en la concepción normativa, y sostiene que la relación causal se encuentra en esta y el resultado producido”¹⁴.

Ahora, analizaremos la ausencia de conducta, es decir; el elemento negativo de la conducta, abarca la ausencia de acción o de omisión de la misma, en la realización de un ilícito.

La ausencia de conducta es la no manifestación de la voluntad, sin contenido de carácter doloso o culposo y por encontrarse en un estado que impide conducirse conforme a la razón y dentro del derecho.

Vis absoluta o fuerza física superior exterior irresistible

Nuestro Supremo Tribunal, al respecto ha dicho, que *vis absoluta* de acuerdo a la doctrina y la jurisprudencia, debe entenderse que sujeto actúo en virtud de una fuerza física exterior irresistible, cuando sobre el se ejerce directamente una fuerza superior a las propias a la cual se ve sometido, por cuya circunstancia su acto es voluntario. Lo que quiere decir que la integración de esta figura requiere que la fuerza sea material, física, producida por los hechos externos y que quien la sufre no puede resistirla y se vea obligado a ceder ante ella.

Esta *fuerza física irresistible* es un aspecto negativo de la conducta; el sujeto, a través de esta va a realizar la acción u omisión, que no quería ejecutar, por lo tanto esa situación no puede constituir una conducta, por faltar la voluntad del sujeto, elemento esencial de la conducta; es importante determinar que la fuerza debe de ser física, es decir material, no debe de ser de naturaleza moral, porque es la única que puede obligar al sujeto a actuar contra su voluntad, porque eso debe de ser exterior e irresistible porque el sujeto que recibe la fuerza física, no la puede dominar o resistir y es vencido por ella.

¹⁴ Ibidem Pág. 104

En la *vis maior o fuerza mayor* 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 que la *vis maior* es una fuerza física e irresistible proveniente de la naturaleza.

Movimientos reflejos son otra causa de ausencia de conducta, ya que tampoco participa la voluntad del sujeto. Sin embargo, se ha considerado la posibilidad de culpabilidad del sujeto, cuando este haya previsto el resultado o cuando este no lo haya previsto, debiéndolo hacer, en donde se presentaran tanto la culpa con representación como sin representación.

Los movimientos reflejos son actos corporales involuntarios, no funcionan como factores negativos de la conducta, si se pueden controlar o retardar

En relación al sueño, se puede considerar como un aspecto negativo de la conducta, pero también de la imputabilidad, pues en el primero no habrá voluntad del sujeto por estar dormido, no tiene dominio sobre si mismo. El Sueño o el proceso psíquico realizado mientras se duerme, y en el cual la actividad instintiva del espíritu se avade del control de la razón y de la voluntad, pueden explicarse por el aumento de la actividad del sistema nervioso.

Es indudable, en el estado que se coloque el sujeto de manera intencional, pues estaríamos frente al supuesto *actio liberae in causa*, y por lo tanto, el sujeto debe responder de la conducta o hecho cometidos.

Nuestro Supremo Tribunal ha determinado, que “si el reo configuró con su conducta una acción *liberae in causa*, ello en manera alguna le releva de culpabilidad, ya que realizo esas omisiones con las que establece la causa decisiva, en un momento en que le es imputable.

El *sueño* es el descanso regular y periódico de los órganos sensoriales y del movimiento, acompañado de relajación de músculos y disminución de varias funciones orgánicas y nerviosas, así como la temperatura del cuerpo. Su función es reparar las energías físicas y mentales gastadas durante el día.

Hipnotismo es un procedimiento para producir el llamado sueño magnético, por fascinación, influjo personal o por aparatos personales. Según el maestro Pote Petit, pueden presentarse los siguientes casos:

Que se hipnotice al sujeto sin su consentimiento y realice una conducta o hechos tipificados por la ley penal; en este caso el sujeto no es responsable:

*Que se hipnotice al sujeto con su consentimiento con fines delictuosos.

*Que se hipnotice al sujeto con su consentimiento, sin intención delictuosa por parte de este, es responsable de un delito culposo, con culpa con representación o sin ella.

Asimismo el sonambulismo es un estado de contenido de ausencia de voluntad, y se podría dar el caso de ser doloso o culposo dependiendo las circunstancias y la previsión.

3.2.2 Tipo Penal, Tipicidad y Atipicidad ó Falta de Tipo Penal

El tipo penal es la creación de una norma jurídica penal con sus formalidades que establece la ley de derecho público para regular, sancionar y proteger las conductas del bien jurídico tutelado de los hombres en sociedad.

La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal, la “acción típica es solo aquella que se acomoda a la descripción objetiva, aunque a veces saturada de referencias a elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa

delictuosa, por violar, en la generalidad de los actos, un precepto, una norma, penalmente protegida”¹⁵.

La tipicidad consiste en esa cualidad o característica de la conducta punible de ajustarse o adecuarse a la descripción formulada en los tipos de la ley penal, además debemos tener presente que cada tipo penal es autónomo e independiente a los otros, pues cada tipo penal indicará sus elementos propios, aunque en ocasiones se deben seguir tipos penales que puedan integrar y dar sentido a otros.

Para Jiménez de Asúa, la tipicidad es “la exigida correspondencia entre el hecho real y la imagen rectora expresada en la ley en cada especie de infracción”¹⁶, así también otros autores lo han denominado encuadramiento o subsunción de la conducta principal en un tipo de delito y subordinación o vinculación al mismo de las conductas accesorias.

Se ha establecido, para que una conducta humana sea punible conforme al derecho positivo, es preciso que la actividad despregada por el sujeto activo, se subsuma en un tipo penal, esto es, que la acción sea típica, antijurídica y culpable, y que no concurra en la total consumación exterior del acto injusto, una causa de justificación o excluyente de culpabilidad. La importancia de la tipicidad es fundamental, que si no hay una adecuación de la conducta al tipo penal, podemos afirmar que no hay delito.

Debemos tener cuidado de no confundir tipicidad con tipo; la primera se refiere a la conducta, y el segundo pertenece a la ley, a la descripción o hipótesis plasmada por el legislador sobre un hecho ilícito; es la formula legal a la que se debe adecuar la conducta para la existencia de un delito, la tipicidad se encuentra fundamentada en el artículo 14 Constitucional , párrafo tercero, que señala: “*En los juicios de orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate*”.

¹⁵ Blasco y Fernández de Moreda Francisco, La tipicidad, la antijuridicidad y la punibilidad como caracteres del delito en la noción técnica jurídica, Criminalia, IX, Pág. 443

¹⁶ Jiménez de Asúa, Luis, Tratado de derecho Penal, III, Editorial Losada, S.A, Segunda Edición, Buenos Aires, 1958, Pág. 744

Respecto a la clasificación de los delitos en orden al tipo, ha manifestado que desde un punto doctrinario en relación a la autonomía de los tipos, estos se han clasificado en: básicos, especiales y complementarios. Los básicos se estiman tales en razón de su índole fundamental y por tener plena independencia; los especiales suponen el mantenimiento de los caracteres de tipo básico, pero añaden alguna otra peculiaridad, cuya nueva existencia excluye la aplicación del tipo básico y obliga a subsumir los hechos bajo el tipo especial, de tal manera que este elimina al básico, por último los tipos complementarios presuponen la aplicación del tipo básico al que se incorporan.

Dentro del tipo penal podemos encontrar al sujeto activo, y antes de precisar tal denominación, es necesario saber, que en la antigüedad en algunas de las legislaciones de los países se llegó a creer en el absurdo de que los animales y aún los seres inanimados podían ser sujetos activos de la realización de los delitos.

En la actualidad no es difícil concebir al ente humano como capaz, ya que la capacidad de delinquir solo reside en los seres racionales, pues no es posible hablar de delincuencia y culpabilidad sin el concurso de la conciencia y de la voluntad, facultades exclusivas del hombre. De esta manera, el hombre es sujeto activo cuando 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.

El sujeto activo en cuanto a su calidad, se presenta cuando en ocasiones el tipo exige determinadas características, es decir, una calidad en dicho sujeto, originándose los llamados delitos especiales o exclusivos. Esto es, cuando el tipo exige determinada calidad del sujeto para poder ser autor del delito y de integrar el mismo, con relación a aquel que no tiene la calidad exigida.

En los delitos especiales, los que poseen, destacada significación práctica en la teoría de la codelincuencia, indicando que la “limitación del círculo de los posibles autores en los llamados delitos especiales, no supone que las personas no pertenecientes a dicho crédito, esto es, los no cualificados, no puedan en absoluto ser sujetos de delitos”¹⁷, pues si bien no pueden ser autores en el sentido estricto de la palabra, queda la posibilidad de que participen en el hecho como cómplices y sean, por tanto, sujetos del delito, advirtiéndose de todo esto, que el sujeto activo del delito sólo podrá ser quién cuenta con la calidad exigida por el tipo penal.

Existen diversas formas de intervención, a cada una de ellas se les otorga un tratamiento especial, dependiendo del modo en que cada sujeto participa en la comisión del ilícito.

Algunos autores hablan de la autoría y participación y hacen comprender en las autorías las figuras de la autoría directa, la autoría mediata; en la primera figura, el sujeto realiza directamente el hecho delictivo descrito en la ley penal; el autor mediato es quién realiza el delito valiéndose de otro que actúa como instrumento para la comisión del mismo, la coautoría se presenta cuando el hecho delictivo es realizado conjuntamente con otro u otros sujetos, quienes también son autores. La participación está integrada por la instigación y la complicidad.

De igual forma, dentro del tipo penal, se encuentra el sujeto pasivo de la perpetración del delito; y es 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.

La persona humana es el titular del mayor número de bienes jurídicos tutelados, ya que el derecho penal lo protege a lo largo de toda su vida, es más desde antes de nacer, impidiendo el aborto, aunque últimamente la política en el país se ha enfocado a permitir legalmente el aborto, con algunos requisitos.

¹⁷ López Betancourt, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 36

Sólo los seres humanos pueden ser sujetos pasivos del delito, ni los animales, ni las cosas pueden serlo, ya que se debe atender al titular del derecho dañado o puesto en peligro.

La persona jurídica colectiva también puede ser sujeto pasivo en la realización de un delito, ya que ésta puede ser titular de bienes jurídicos tutelados, igual que el ser humano; en este sentido, no necesitamos que el sujeto pasivo sea un individuo exclusivamente, es decir; el mismo Estado puede serlo, considerado como persona colectiva, titular de diversos derechos por el derecho penal.

El objeto jurídico, es el “bien jurídicamente tutelado, es decir, el bien o el derecho que es protegido por las leyes penales”¹⁸, es donde el legislador elabora una norma jurídica de interés jurídico en el ámbito del derecho penal para salvaguardar las garantías, no solamente las establecidas en la Constitución sino en la norma secundaria. La norma jurídica penal busca la protección desde la vida de la persona hasta los fines de un Estado respecto a sus instituciones.

El objeto de esta tutela penal, es el interés público por mantener inviolable los valores supremos del ser humano y que están contemplados en nuestra ley sustantiva; el cual puede ser la vida, la integridad corporal, la procreación asistida, inseminación artificial y manipulación genética, peligro para la vida o la salud de las personas, contra la libertad personal, contra la libertad y la seguridad sexuales y el normal desarrollo psicosexual, contra la moral pública, contra la seguridad de la subsistencia familiar, contra la integridad familiar, contra la filiación y la institución del matrimonio, contra la dignidad de las personas, contra las normas de inhumación y exhumación y contra el respeto a los cadáveres o restos humanos, contra la paz, la seguridad de las personas y la inviolabilidad del domicilio, contra la intimidad personal y la inviolabilidad del secreto, contra el honor, contra el patrimonio, operaciones con recursos de procedencia ilícita, contra la seguridad colectiva, contra el servicio público cometidos por servidores públicos, contra el servicio

¹⁸ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 58

público cometidos por particulares, en contra del adecuado desarrollo de la justicia cometidos por servidores públicos, cometido por particulares ante el ministerio público, autoridad judicial administrativa, cometidos en el ejercicio de la profesión, contra la seguridad y el normal funcionamiento de las vías de comunicación y de los medios de transporte, contra la fe pública, contra el ambiente y la gestión ambiental, contra la democracia electoral, contra la seguridad de las instituciones del distrito federal.

El objeto jurídico se divide en *daño y puesta en peligro*; el primero es tener por efecto la destrucción total del bien jurídicamente tutelado o una deterioración de él, que le quite o disminuya su valor, pudiendo recaer en la persona o en las cosas, precisando que se refiere al daño penal, y no así al daño civil que es exclusivamente contra el patrimonio.

El daño “puede dar lugar a la comisión de otros delitos especiales, por ejemplo, sí el daño recae sobre una nave, puede surgir el peligro de naufragio; sí se causan daños a vías férreas, a maquinas y vehículos, de manera de hacer nacer el peligro de un desastre ferroviario”¹⁹.

El derecho penal únicamente va a considerar el daño cuando se lesione un bien jurídicamente tutelado; podemos citar en el claro ejemplo, el delito de homicidio que protege el bien jurídico de la vida, y en el cual el fin principal es la muerte de un sujeto, estimado de un delito de daño, ya que debe haber una lesión material al bien jurídico tutelado.

La puesta en peligro, es “aquella cuya realización crea la posibilidad de ocasionar una lesión a un bien jurídico tutelado, de tal manera que el derecho penal los sancionará al igual que los de daño”²⁰.

¹⁹ Maggiore, Giuseppe, Derecho Penal, Delitos en Particular, Quinta Edición, Editorial Themis, Bogota, 1989, Pág. 115

²⁰ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 59

Sin embargo, el derecho suele aun incriminar ciertas acciones independientemente del hecho de que ellas constituyan real y efectivamente una lesión destructiva.

Asimismo encontramos el objeto material del delito, y es la persona o cosa sobre quien recae la ejecución del mismo, así pueden ser los sujetos pasivos, las cosas inanimadas o los animales.

La cosa puede ser el objeto material, se define como “la realidad corpórea e incorpórea susceptible de ser materia considerada como bien jurídico”²¹.

Nuestra legislación, ha determinado; que cosa en nuestras leyes, es considerada como sinónimo de bienes, aunque con mayor connotación. Las cosas consideradas en sí mismas se han dividido en corporales e incorporales; siendo corporales, las que pueden tocarse o se encuentra dentro de la esfera de los sentidos, e incorporales, las que no existen sino intelectualmente o no caen en la esfera de los sentidos, como las obligaciones, las servidumbres y todos los derechos.

Modalidades de la conducta.....Referencias temporales
Referencias espaciales
Medios empleados

Es preciso determinar que los elementos objetivos, subjetivos y normativos del tipo penal, tienen un tratamiento en mi opinión, muy distinto cuando se trata en materia Federal, que en el Distrito Federal, pues en éste solamente se determinan con los elementos objetivos y normativos.

²¹ De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México 1970, Pág.119

El elemento objetivo de tipo penal, estamos hablando de la descripción de la conducta antijurídica desde el punto de vista externo; como hemos dicho con anterioridad, el tipo penal tiene un carácter descriptivo, pero esto no quiere decir que sea únicamente una descripción externa, ya que siempre que estemos describiendo una conducta humana habrá de tomarse en cuenta el elemento subjetivo.

Se puede identificar con la manifestación de la voluntad en el mundo físico, requerida por el tipo penal.

Desde la creación de la “teoría del tipo penal, enunciada en 1906 por Ernst Von Beling, se concibió en forma objetiva, es decir, abarcando sólo el aspecto externo de la conducta antijurídica plasmada en el tipo penal, y que se le denomina supuesto de hecho”²².

Generalmente, los tipos penales describen estados o procesos de naturaleza externa, determinables espacial o temporalmente y perceptibles por los sentidos, pero en algunas descripciones de resultado material se tienen que dar en la forma, con los medios o con las modalidades de la misma ley.

Así es como surgen las modalidades, relaciones o referencias que atañen al sujeto pasivo, a un tercero, al objeto donde la conducta recae, a los medios o los instrumentos de ejecución, lugar tiempo, etcétera, por ejemplo, en la tradicional figura del infanticidio la conducta delictiva debe de recaer sobre un niño

Los elementos normativos ofrecen una mayor libertad al juez, ya que quieren una valoración para ser completados con un contenido capaz de ser aplicado. En este caso, el legislador no espera que el juez justiprecie, según su criterio, sino debe de exponer en sus sentencias, las evaluaciones que existen en la sociedad.

²² López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 129

En la aplicación de estos elementos normativos del tipo, el legislador ha traducido conceptos jurídicos indeterminados, en los cuales puede salvaguardarse el requisito de la vinculación del juez a la ley, basando la apreciación en conceptos valorativos generalmente admitidos

Respecto a la clasificación de los delitos en orden al tipo, ha manifestado que desde un punto doctrinario en relación con la autonomía de los tipos, estos se han clasificado en: básicos, especiales y complementarios. Los básicos se estiman tales en razón de su índole fundamental y por tener plena independencia; los especiales suponen el mantenimiento de los caracteres de tipo básico, pero añadiéndole alguna otra peculiaridad, cuya nueva existencia excluye la aplicación del tipo básico y obliga subsumir los hechos bajo el tipo especial, de tal manera que este elimina al básico; por último los tipos complementarios presuponen la aplicación del tipo básico que se incorporan. Como ejemplos, para apreciar el alcance de la clasificación anterior, podemos señalar, dentro de nuestra legislación federal, el homicidio como un tipo básico; el homicidio calificado como tipo complementario y el infanticidio como tipo especial. El peculado es un delito de tipicidad especial, en razón de que el tipo contiene una referencia al sujeto activo, de tal manera solo pueden cometer estos delitos aquellos que reúnan las condiciones o referencias típicas en el sujeto; lo mismo sucede en los llamados delitos de funcionarios, los cuales solo pueden cometer las personas que tienen tal calidad.

A nuestro criterio, se pueden clasificar a los delitos en orden al tipo de la siguiente manera:

De acuerdo por su composición; pueden ser normales o anormales, los primeros, “son aquellos en los que el tipo estará conformado de elementos objetivos”²³; respecto a los segundos, “son tipos penales que además de contener elementos objetivos, también se conforman con elementos subjetivos o normativos”²⁴.

²³ Ibidem Pág. 124

²⁴ Ibidem Pág. 124

Respecto a su ordenación metodológica; Los tipos penales pueden ser fundamentales o básicos, especiales y complementados.

Los fundamentales o básicos; son los tipos con plena independencia, formados con una conducta ilícita sobre un bien jurídicamente tutelado. Los especiales son los tipos que contienen en su descripción algún tipo de características, es decir, al tipo básico, se le agrega algún elemento distintivo, pero sin existir subordinación.

Los complementados son aquellos que dentro de su descripción legislativa requieren de la realización previa de un tipo básico; no tienen autonomía.

Por su autonomía o independencia; los tipos pueden ser autónomos o subordinados. Los autónomos; son los tipos penales con vida propia, no necesitan de la realización de algún otro, y los subordinados requieren de la existencia de algún otro tipo, adquieren vida en razón de éste.

Por su formulación; pueden ser casuísticos y amplios; el primero se clasifica en alternativos, acumulativos. “Los casuísticos, es donde el legislador plantea varias formas de realización del delito y no una sola como en los demás tipos; dentro de esta subclasificación están los alternativos que son aquellos donde se plantean dos o mas hipótesis y se precisa de la ejecución de solo una de ellas para la tipificación de la conducta ilícita; así también se encuentran los acumulativos donde se exige la realización o concurso de todas las hipótesis que el legislador ha plasmado en el tipo penal, para la adecuación de la conducta al mismo”²⁵.

Los amplios contienen en su descripción una hipótesis única donde se pueden realizar todos los modos de ejecución, es decir,, se colma el tipo penal con la lesión causada al bien jurídicamente tutelado, independientemente de los medios empleados para la realización del ilícito.

²⁵ Ibidem Pág. 125

Por el daño que causan, pueden ser de lesión o peligro. El de lesión requiere de un resultado, es decir, de un daño inminente al bien jurídicamente tutelado y con respecto al de peligro, no se precisa del resultado, sino basta con el simple riesgo en que se pone al bien jurídicamente tutelado.

La atipicidad es la falta de adecuación de la conducta a tipo penal; es importante diferenciar la atipicidad de la falta de tipo, siendo que en el segundo caso, no existe descripción de la conducta o hecho, en la norma penal.

Dentro de la teoría del delito, una cuestión es la ausencia de tipicidad o atipicidad y otra diversa la falta de tipo, pues la primera, supone una conducta que no llega a ser típica por la falta de alguno o algunos de los elementos descriptivos del tipo, ya con referencia a calidades en los sujetos, de referencias temporales o espaciales, de elementos subjetivos. Mientras la segunda, presupone la ausencia total de descripción del hecho en la ley.

Podría considerarse que el delito putativo es un caso de ausencia de tipo penal, aunque para muchos autores se trata de una causa de inculpabilidad por error de hecho.

El delito putativo consiste en la comisión de un hecho en la convicción de que constituye una infracción punible, siendo que no lo es.

Jiménez de Asúa manifiesta: “ha de afirmarse que existe ausencia de tipicidad en estos dos supuestos: Cuando no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo descrito 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); cuando la ley penal no ha descrito la conducta que en realidad se nos presenta con característica antijurídica (ausencia de tipicidad, en sentido estricto)”²⁶.

²⁶ Jiménez de Asúa, Luis, Tratado de Derecho Penal, III, Editorial Losada, Buenos Aires, 1963, Pág. 940

Pueden concurrir circunstancias conforme a las cuales es de antemano imposible la realización del tipo del delito, siendo las siguientes:

1. Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto al sujeto pasivo y activo
2. Ausencia del objeto material o del objeto jurídico
3. Ausencia de referencias temporales o espaciales requeridas por el tipo
4. Falta de medios omisivos específicamente señalados por la ley
5. Falta de elementos del injusto legalmente exigidos
6. Por no darse en su caso la antijuridicidad especial

3.2.3 Antijuridicidad y Causas de Justificación

La antijuridicidad la podemos considerar como un elemento positivo del delito, es decir, cuando una conducta es antijurídica, es considerada como delito; para que la conducta de un ser humano sea delictiva, debe contravenir las normas penales.

Para un sector doctrinal, la antijuridicidad no surge propiamente del derecho penal, sino de todo orden jurídico, ya que puede presentarse “un permiso que puede provenir de cualquier parte del derecho; así, si alguien lleva su automóvil a reparar a un taller mecánico y no paga la reparación, el dueño del taller puede retener el automóvil, realizando una conducta que es típica, pero que no es antijurídica porque esta amparada por un precepto permisivo que no proviene del derecho penal, sino del derecho privado.

De esta forma se considera la antijuridicidad como el choque de la conducta con el orden jurídico, el cual tiene además del orden normativo, los preceptos permisivos.

Diversos investigadores, la han estimado como el aspecto más importante del delito, que no es solamente un elemento o carácter del mismo, sino es su esencia, y es más, su propia naturaleza.

También se le dió un carácter objetivo, ya que la antijuridicidad nace del juicio valorativo de la oposición existente entre la conducta humana y norma penal, manifestando que este juicio solo recae sobre la acción realizada, excluyendo toda valoración de carácter subjetivo.

La antijuridicidad es lo contrario a derecho, por lo tanto, “no basta que la conducta encuadre en el tipo penal, se necesita que esta conducta sea antijurídica, considerando como tal, a toda aquella definida por la ley, protegida por causas de justificación o eximentes de responsabilidad, establecidas de manera expresa en la misma”²⁷. La antijuridicidad ha sido dividida por el positivismo en dos corrientes; una es denominada *positivismo jurídico* y, a la otra corriente *positivismo sociológico*. La primera concibe a la antijuridicidad como un concepto legal, en un aspecto formal, y la segunda como un concepto sociológico, como un aspecto material.

En la corriente material, se conceptuó a la antijuridicidad como lo socialmente dañoso, la pena no tenía otra medida que la del peligro que el sujeto representaba para la sociedad. Asimismo, la antijuridicidad material, no podía ser incluida sino pasando previamente por la formal.

Desde el punto de vista material, estaríamos frente a un delito natural, cuyas consideraciones serían el libre arbitrio del intérprete.

Por otro lado tenemos a la antijuridicidad formal en la cual se considera un delito una conducta, debe infringir una norma estatal, un mandato o una prohibición del orden jurídico.

²⁷ López Bentacourt, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 150

Son muchos los autores que han hablado de la antijuridicidad formal y material; la mayoría de estos se han pronunciado por la formal, en base al principio de *nullum crimen sine lege*.

Cuando en un hecho presumiblemente delictuoso falta la antijuridicidad, podemos decir: no hay delito, por la existencia de una causa de justificación, es decir, el individuo ha actuado en determinada forma sin el ánimo de transgredir las normas penales.

Dentro de las causas de justificación, el agente obra con voluntad consiente, en condiciones normales de imputabilidad, pero su conducta no será delictiva por ser justa conforme a derecho; es así como no podrá exigírsele responsabilidad alguna, ya sea penal o civil, porque quién actúa conforme a derecho, no puede lesionar ningún bien jurídico.

Las causas de justificación son un derecho establecido en la ley penal, pero en la actualidad se ha excedido en su empleo, pues en cualquier delito que se haya cometido con dolo, violencia y con todas las agravantes, resultaría que siempre estará una norma protectora que pudiera justificar dicha conducta, al respecto la ética y la moral son ejes centrales para conducirnos con la verdad y en éste caso tener una sanción por infringir la norma penal.

Algunos penalistas Italianos, han delimitado las causas de justificación y las causas de inimputabilidad; las primeras como hechos externos, como la legítima defensa, estado de necesidad, etcétera, y las segundas, tienen su causa exclusiva o principal de la psique del sujeto, como es el caso de las enfermedades mentales y la edad, entre otras.

Para Manzini, las causas de inimputabilidad comprenden “el caso fortuito y la fuerza mayor, la ignorancia, el error y la embriaguez, sin tratar en estas causas las enfermedades mentales, ni la edad, considerando a los locos, menores etcétera, como incapaces del

derecho penal. Dentro de las causas de justificación, enumera los hechos justificados por la ley o la autoridad, como lo son la legítima defensa y el estado de necesidad”²⁸.

Al respecto se ha considerado por otros tratadistas, una complementación de cómo se debe clasificar, para su comprensión las causas de justificación, y no así una posición planteada, según cita Eduardo López Bentacourt a Eugenio Florian, estableciendo lo siguiente:

Por defecto de los requisitos generales de la imputabilidad, la edad, embriaguez, sordomudez y enfermedad mental.

Causas que suprimen el nexo psico-físico de la imputabilidad, como el error, la violencia, el sueño y la sugestión hipnótica; aquí la imputabilidad desaparece, porque se elimina la voluntariedad del hecho.

Motivos de justificación que aun dejando subsistir la imputabilidad, suprimen tanto la responsabilidad, como la disposición de la ley y la orden de la autoridad, la legítima defensa y el estado de necesidad.

En este sentido, cuando la conducta o hecho típico son permitidos, autorizados y facultados por la ley, en virtud de la existencia de un interés preponderantemente, no habrá antijuridicidad. “Las causas de justificación son aquellas en las que una conducta normalmente prohibida por la ley penal, no constituirá delito por la existencia de una norma que la autoriza o la impone”²⁹.

Las causas de justificación son aquellos actos realizados conforme al derecho, es decir, que les hace falta la antijuridicidad requerida para poderlos tipificar en un delito.

²⁸ Manzini, Vienzo, Tratado de derecho Penal, Ediar Editores, Buenos Aires, 1948, Pág. 150

²⁹ López Betancourt, Eduardo. Ob. Cit. Pág. 154

Las causas de justificación en su esencia, según algunos autores mencionan son los siguientes; consideran la “desaparición de un 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”³⁰; por lo tanto, las causas de justificación se basan o en la falta de antijuridicidad, según el *principio de la ausencia del interés*, o por la preponderancia de un bien jurídicamente tutelado.

Por el contrario, se exponen a las causas de justificación 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 se 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”³¹.

Defensa legítima

Estado de Necesidad

Causas de Justificación:

Ejercicio de un Derecho

Cumplimiento de un Deber

Obediencia Jerárquica

³⁰ Mezger Edmundo, Derecho Penal, Parte General, segunda Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1990. Pág. 86

³¹ Jiménez de Asúa, Luis, Principios del Derecho Penal. La Ley y el delito, Tercera Edición, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1990 Pág. 48

En suma, “sólo la preponderancia del interés con que se actúa (ejercicio de un derecho), protege (estado de necesidad), o defiende (legítima defensa), o del deber se cumple, fundamentan las causas de justificación, así también se encuentra otra teoría que lo justifica en el fin para alcanzar la convivencia y regulación del Estado”³².

Las causas de justificación se encuentran contempladas y fundamentadas en los artículos 15 a 17 del Código Penal Federal, en el capítulo denominado, causas de exclusión del delito.

Se mencionarán los supuestos que se establecen en el artículo 15 del Código Penal Federal.

El delito se excluye cuando:

El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente. (**Ausencia de Conducta**)

Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate. (**Atipicidad**)

Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre que se llenen los siguientes requisitos: (**Consentimiento del Titular**)

1. Que el bien jurídico sea disponible
2. Que el titular del bien tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo
3. 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.

³² López Betancourt, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 155 y 156

Se repele 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. (**Legítima Defensa**).

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.

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. (**Estado de Necesidad**)

La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico ó en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este ultimo no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro. (**Cumplimiento de un Deber ó Ejercicio de un Derecho**)

Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquel o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible. (**Inimputabilidad y Acción libres en su Causa**)

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior solo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis del Código Penal Federal.

Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

1. Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal ó;
2. Respecto de la ilícitud 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 del Código Penal Federal. (**Error de Tipo y Error de Prohibición**)

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. (Inexigibilidad de otra Conducta)

El resultado típico se produce por caso fortuito. (**Caso Fortuito**)

La defensa legítima es una causa de justificación, el artículo 15, fracción IV del Código Penal Federal, menciona en su concepto legal: *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.*

Esta causa de justificación fue creada para conservar el orden jurídico y garantizar el ejercicio de los derechos, se basa en el principio de que nadie puede ser obligado a soportar lo injusto. Es una situación en la que el sujeto puede actuar en defensa de sus derechos o bienes jurídicos tutelados, en virtud de que el derecho no tiene otra forma de garantizar los mismos.

La Escuela Clásica lo considera “ante la imposibilidad de la presencia del Estado para repeler la agresión y proteger al injustamente atacado, siendo justo y lícito que este se defienda. Así, esta causa viene a ser sustitutiva de la defensa pública, cuando la necesidad así lo requiera”³³.

La Escuela Positiva lo considera; todo cuanto se haga para rechazar la agresión constituirá un acto de justicia social.

El estado de necesidad, es también una causa de justificación y existen diversas definiciones de este tema; así Von Litz, ha manifestado: el estado de necesidad es un estado de peligro presente, que amenaza los intereses protegidos por la ley y en cual no queda otro recurso sino el de violar los intereses ajenos jurídicamente tutelados, siendo este concepto, uno de los más sobresalientes, al caracterizar con exactitud la situación de la que surge el Estado de necesidad, como un conflicto entre los intereses jurídicos, sin otra solución que el sacrificio de alguno de ellos.

En su concepto legal artículo 15 fracción V, establece: *Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual e 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 tuviera el deber jurídico de afrontarlo.*

³³ López Betancourt, Op. Cit. Pág. 160

“Estamos frente al estado de necesidad, cuando para salvaguardar un bien de mayor o igual entidad jurídicamente tutelado o protegido, se lesiona otro bien, igualmente tutelado o protegido, se lesiona otro bien, igualmente amparado por la ley”³⁴.

La teoría del conflicto de intereses, contempla el estado objetivo del estado de necesidad, teniendo como fundamento jurídico, ante un conflicto de intereses desiguales, el sacrificio del de menor valor.

El cumplimiento de un deber, es también una causa de justificación que elimina la antijuridicidad, siempre y cuando exista la necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber. De este supuesto, si la acción u omisión esta permitida y mandada por la ley, entonces el daño ocasionado no será ilegítimo.

Existen determinadas personas, como los funcionarios, a los que se les dota de un derecho para realizar actos concretos ordenados por las leyes o reglamentos de sus funciones. Asimismo, hay ocasiones en las que la ley puede obligar a personas que no son funcionarios ni agentes o a quienes no les alcanza obligación alguna de servicio, a realizar determinados actos, para poder intervenir en la esfera de poder de otro o lesionar un interés ajeno con el fin de salvaguardar el orden jurídico.

Otra causa excluyente del delito, es el ejercicio de un derecho, en principio ejercen sus derechos todos los que realizan conductas que no están prohibidas. El artículo 15 del Código Penal Federal, en su fracción VI, establece que el delito se excluye cuando 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.

³⁴ Porte Petit Candaudap, Celestino, Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1978. Pág. 539.

En determinadas circunstancias, los códigos autorizan a los particulares, por ejemplo, el padre ejerce un derecho de corrección hacia sus hijos.

El Estado otorga a los particulares, derechos que solo podrán ejercer en determinadas ocasiones, ya sea para proteger bienes jurídicos tutelados o para ayudarlo en sus funciones policíacas, así por ejemplo los funcionarios del poder judicial, cuyas resoluciones y sentencias pueden causar menoscabo y daño a los particulares.

Esta causa de justificación protege a los médicos y cirujanos, en el ejercicio de su profesión, en presencia de las lesiones quirúrgicas que pudieran ocasionar a algún tercero. En este sentido, la ley autoriza el ejercicio de la cirugía y medicina, pero no con el fin de causar alteraciones a la salud, como consecuencia de la aplicación de medicamentos y las lesiones de la cirugía, sino con un derecho de ejercitar.

Así también, la obediencia jerárquica es una excluyente del delito, cuando una persona obedecía a un superior legítimo en el orden jerárquico, aun cuando su mandato constituyese un delito, si esta circunstancia no era notoria ni se probaba que el acusado la conocía. Era muy común en los servidores públicos y a los militares.

En el supuesto, de que el superior mande la comisión de un delito, ante lo cual el subordinado no está obligado a cumplirlo, ya que entre la ley que ordena un acto y el mandato de su superior, debe imperar la ley, que el superior no está facultado para ordenar la comisión de delitos.

3.2.4 Imputabilidad y Causas de Inimputabilidad

La imputabilidad es la capacidad de querer y entender, en campo del derecho penal. Querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo voluntariamente, y entender es la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.

El individuo “requiere de dos condiciones para que se presente la imputabilidad: estas son: edad biológica y edad mental”³⁵. Es básico que se consideren estas dos condiciones para que haya imputabilidad.

El hombre debe ser capaz de querer el resultado delictivo, y de entender, en el campo del derecho penal, para que sea sujeto imputable. Algunos penalistas consideran que es un elemento integrante del delito, y otros un presupuesto necesario previo al delito y ocupa un lugar en el tiempo y el espacio.

Para que haya un delito debe existir la imputabilidad, o sea el ser capaz de querer y entender en su carácter morfológico e intelectual. La doctrina menciona los siguientes:

*Capacidad de acción

*Capacidad de culpabilidad

*Capacidad de deber

*Capacidad de pena

*Capacidad jurídico-penal

*Capacidad de delito

*Capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente.

El Diccionario Jurídico Mexicano, define a la imputabilidad como “la capacidad condicionada por la madurez y salud mental, de comprender el carácter antijurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esa comprensión”³⁶.

Nuestro Código Penal no define la imputabilidad, y por consiguiente, es necesario extraer su concepto del artículo 15, fracción VII, contrario sensu; es decir, la imputabilidad no esta reglamentada en la ley en forma positiva, sino que se obtiene a través de un procedimiento negativo. Dicha fracción señala:

³⁵ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 180

³⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, V, Editorial Porrúa, S. A., México, 1990, Pág. 51

Artículo 15, Fracción VII. Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquel o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

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

La imputabilidad dice Maggiore, es la piedra angular de todo el derecho penal. Carrara construyó sobre ella la estupenda arquitectura de su sistema y concluye diciendo; Imputabilidad es la expresión técnica para denotar la personalidad, la subjetividad, la capacidad penal.

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. El que mejor prevé, más entiende. Inteligencia no es sino previsión.

La inimputabilidad consiste en la incapacidad de querer y entender en el mundo del derecho, para Jiménez de Asúa es “la falta de desarrollo y salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber; esto es, aquellas causas en las que si bien el hecho es típico y antijurídico, no se encuentra el agente en condiciones de que se le pueda atribuir el acto que perpetró”³⁷.

³⁷ Jiménez de Asúa, Luis, Principios de Derecho Penal. La Ley y el Delito, Tercera Edición Editorial, Sudamericana, Buenos Aires, 1990, Pág. 339

Podemos analizar que contamos con tres métodos. El biológico, el psicológico y el bio-psicológico. Nos indica el primero, se satisface en la exclusión de la imputabilidad, con la simple referencia al estado de espíritu anormal del autor; el segundo se caracteriza, en contraste al método biológico, porque la exclusión de la imputabilidad no destacan los restados anormales del sujeto, sino el tercer método, el mixto, quiere remediar lo unilateral de los dos anteriores.

Para concretizar, podemos decir que las causas de inimputabilidad son las siguientes: Los menores de edad, en nuestra ley se determinan antes de 18 años, y en este supuesto estarían cometiendo una infracción con una sanción administrativa. 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.

Existe un concepto muy debatido en el derecho penal, acerca de las acciones libres en su causa (*actio liberae in causa*) que son aquellos en los cuales el sujeto se ha colocado en esa situación, aunque tendríamos que analizar las condiciones normales y determinantes de la conducta y del sujeto.

3.2.5 Culpabilidad y Causas de Inculpabilidad

En cuanto al desarrollo de la culpabilidad, se concibe como una relación de causalidad psíquica como el nexo que explica el resultado como producto de la mente del sujeto, y es correcto señalar tres momentos históricos, que nace en forma gradual, “con el criterio psicológico de la culpabilidad, continuando con un criterio llamado mixto o complejo, o sea psicológico y normativo, y terminando con un criterio meramente normativo, trasladando el dolo y la culpa al elemento material”³⁸.

³⁸ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 209

Dos teorías se enfrentan para fundamentar la culpabilidad:

*La psicológica

*La normativista

El psicologismo consiste en un nexo psicológico entre el sujeto y la conducta o el resultado, puede fundamentar sino el dolo directo y el eventual y tal vez la culpa con representación, consciente o con previsión, pues en esta última hipótesis, aun cuando no quiere el resultado ni lo acepta en caso de producirse, lo prevé con la esperanza de que no se realizará; “pero de ninguna manera puede admitirse en el psicologismo la culpa inconsciente, sin representación o sin previsión porque en esta, no se previó, el resultado previsible”³⁹.

Algunos penalistas piensan que para hacerle a una persona algún reproche sobre su comportamiento, se necesita la imputabilidad que es la aptitud espiritual normal del autor; una cierta relación psíquica del autor con el hecho y por el último la normalidad de las circunstancias en las cuales el autor obra.

Otra teoría es la referente al conductivismo, la cual señala “que la culpabilidad es una variación de lo normativo del hombre, que esta regido por conductas sociales y cuando el hombre cambia las conductas tiene la comisión del delito. Cuando violamos la norma alteramos las conductas sociales”⁴⁰.

En resumen, podemos decir para el psicologismo, la psique o la mente del sujeto es la que comete el delito; el normativismo sostiene, el sujeto delinque al violar las normas ya que se le hace un juicio de reproche; y por último, el conductivismo, dice que el sujeto varía la conducta de actuar en la sociedad.

³⁹ Ibidem Pág. 210

⁴⁰ Ibidem Pág. 212

El dolo se puede definir como el acto de intención más o menos perfecto, dirigida infringir la ley, manifestado en signos exteriores. Carrara, máximo representante de la escuela clásica define al dolo como la intención mas o menos perfecta de ejecutar un hecho que se sabe que es contrario a la ley, y para los positivistas el dolo requiere para su existencia de voluntad, intención y fin.

El artículo 8 del Código Penal Federal define que las acciones u omisiones delictivas solamente pueden cometerse dolosa o culposamente. La norma penal federal en el artículo 9 define que obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrita por la ley y, obra culposamente el que produce el resultado típico que no previo, siendo previsible, o previo confiando 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.

El dolo podemos definirlo “como el conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo”⁴¹. Para afirmar de un delito doloso, la conducta debe de abarcar el conocimiento de todos los elementos del tipo objetivo, esta es la única que permite vincular el conocimiento y voluntad de autor.

Se imputa un delito como doloso cuando hay coincidencia entre el aspecto objetivo y subjetivo del hecho, mediante la causalidad eficiente⁴². La causalidad es el nexo que ha de concurrir entre la acción y resultado para que este pueda imputarse al autor como hecho propio, en ella se exige: la comprobación de que el resultado típico sea producto de la acción y la relación específica que permita imputarse objetivamente al sujeto esa conducta.

El dolo supone el mayor grado de desvalor de la acción, es decir, un grado de injusto más elevado en comparación con la realización del hecho por imprudencia. Se integra por una parte, de un elemento cognoscitivo, esto es, el conocimiento como hemos dicho de los elementos objetivos del tipo global de injusto lo cual indica que el autor deberá ser

⁴¹ Zamora Jiménez Arturo, *Cuerpo del Delito y Tipo Penal*, Angel Editor, Quinta Edición, 2002, México, Pág. 147

⁴² Cobos, Miguel A. *Cuadernos de Derecho Criminal, Causalidad e imputación objetiva*, Madrid, 1990, Pág. 6

consciente de los presupuestos materiales de la prohibición penal, y por otra un elemento volitivo, ya sea como intención directa o como aceptación⁴³.

A todo tipo doloso le acompaña un proceso mediante el cual la acción es conducida y animada de modo que su objeto debe encontrarse como tal en el mundo exterior; así lo exige la norma penal cuando define: obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, quiere o acepta su realización, en cuyo caso la formulación presupone un elemento volitivo y un querer, quedando claro que en esta frase se recoge mediante el uso de los verbos adecuados como elementos del dolo no solo cognoscitivo sino el volitivo.

El conocimiento proviene del querer o aceptar la situación, lo cual permite incardinar en la parte objetiva del tipo elementos objetivos como el conocimiento que tiene el sujeto de la conducta, es decir, la intención manifestada del sujeto.

Podemos afirmar entonces que el dolo se compone de elementos de carácter intelectual

En cuanto a la modalidad de la dirección tenemos en primer termino, el *dolo directo y eventual*; cuando se quiere la conducta o el resultado, por lo tanto que el sujeto prevenga el resultado y lo quiera. En segundo termino, el *dolo de consecuencia necesaria*; cuando queriendo el resultado, se prevé como seguro otro resultado derivado de la misma conducta.

En cuanto a su extensión el *dolo determinado*; “es cuando la intención exclusiva e inequívocamente se dirige hacia el delito cometido”⁴⁴, por el contrario el dolo indeterminado “consiste en que la intención no se dirige a un resultado único y exclusivo, sino indiferentemente a varios resultados, más o menos graves”⁴⁵.

Por su intensidad, el *dolo genérico*; es encauzar la voluntad a producir un resultado jurídicamente prohibido, y el dolo específico “es la intencionalidad predicada por una voluntad dañada especial” es decir la voluntad tiende a conseguir un fin especial.

⁴³ Zamora Jiménez Arturo, Op. Cit. Pág. 148

⁴⁴ Maggiore, Giuseppe, Derecho Penal, Tomo I, Editorial Themis, Bogotá, 1989, Pág. 587

⁴⁵ Ibidem Pág. 387

En el *dolo eventual* hay una “representación del resultado, pero no hay una voluntariedad del mismo, porque no se quiere el resultado, sino se acepta en caso de que se produzca”⁴⁶. Aquí el sujeto tiene presente que puede ocurrir un resultado, puede ser posible, y sin embargo, actúa para que se verifique, sin tratar de impedir que se realice.

La inculpabilidad es el aspecto negativo de la culpabilidad. Ésta se va a dar cuando concurren determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.

La inculpabilidad operará cuando falte alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad, ya sea el conocimiento, o la voluntad.

Tampoco será culpable una conducta, si falta alguno de los otros elementos del delito o la imputabilidad del sujeto, porque si el delito integra un todo, solo existirá mediante la conjugación de los caracteres constitutivos de su esencia.

Toda excluyente de responsabilidad lo es, porque elimina uno de los elementos del delito, asimismo habrá inculpabilidad siempre que por error o ignorancia inculpable falte tal conocimiento y siempre que la voluntad sea forzada de modo que no actúe libre y espontáneamente.

Se ha considerado que ambos son actitudes psíquicas del sujeto, en la realización de una conducta. La ignorancia es el desconocimiento total de un hecho, por lo que es de esperarse que la conducta se realice en sentido negativo.

El error, por su parte, es una “idea falsa o equivocada respecto a un objeto, cosa o situación, constituyendo un estado positivo, resaltando que dicha conducta sea invencible e insuperable para el sujeto, o cuando dadas las circunstancias de su situación, no pueda exigírsele una conducta distinta de la observada”⁴⁷.

⁴⁶ López Betancourt, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 225 y 226

⁴⁷ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. Pág. 238

3.2.6 Punibilidad

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena, en función o por razón de la comisión de un delito; dichas penas se encuentran establecidas en nuestro Código Penal.

La punibilidad no es más que un elemento de la tipicidad, pues el hecho de estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo.

Pavón Vasconcelos afirma que la punibilidad es la amenaza de pena, que el estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social.

La punibilidad no es un elemento esencial del delito y se considera como una consecuencia del mismo.

En la doctrina aún se discute si la punibilidad posee o no el rango de elemento esencial del delito, y al respecto Porte Petit nos dice: Para nosotros que hemos tratado de hacer dogmática sobre la ley mexicana, procurando sistematizar los elementos legales extraídos del ordenamiento positivo, indudablemente la penalidad es un carácter del delito y no una simple consecuencia del mismo.

3.3 Evolución Doctrinal de las diversas Teorías Elaboradas para el Estudio del Delito

a) Teoría Causalista

La acción es un aspecto del delito y para la teoría causalista “es un comportamiento humano dependiente de la voluntad, que produce una determinada consecuencia en el mundo exterior”⁴⁸. Dicha consecuencia puede consistir tanto en el puro movimiento corporal (delitos de mera actividad), como en este movimiento corporal seguido del resultado ocasionado por él en el mundo exterior (delitos de resultado).

Los causalistas explican la existencia de la acción delictiva, cuando un sujeto tiene la voluntad de realizarla, sin tomar en cuenta necesariamente la finalidad que se proponía al hacerlo, porque esta no pertenece a la conducta o hecho. En este orden de ideas, a la acción se le considera como un hacer voluntario, pero en esa voluntad no hay contenido. No contempla el actuar lleno de sentido, sino la simple producción de dicha actuación referida al mundo exterior, a la que se llama resultado.

Para la teoría causal, la acción es una inervación muscular, es decir expresa Zaffaroni, un movimiento voluntario, no reflejo, pero en el que carece de importancia o se prescinde del fin a que esa voluntad se dirige. Se concibe a la acción como un “proceso causal natural y extrajurídico, libre de valor, como simple causación, sin tomar en cuenta la voluntad rectora, contempla la sola producción del acto en el mundo externo, separan el contenido de la voluntad”⁴⁹, es decir, la finalidad, el propósito con que o porque se hace algo, limitando a la acción ha aparecer únicamente como función causal.

⁴⁸ Jescheck, Hans-Heinrich, Tratado de Derecho Penal. Parte General, Vol. I, Tercera Edición Bosch, Barcelona, 1989, Pág. 292

⁴⁹ Zaffaroni, Eugenio Raúl, Manual de Derecho Penal, Parte General, segunda Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1991, Págs. 369 y 370

Desde este punto de vista, la acción es considerada como un proceder con dependencia en la existencia, como reflejo instintivo, en el que no se considera a la acción con la finalidad del movimiento, sino simplemente como voluntad de hacer el movimiento.

b) Teoría Finalista

La teoría finalista, la “acción no es solo un proceso causalmente dependiente de la voluntad, sino por su propia esencia, ejercicio de la actividad final”⁵⁰. La finalidad obedece a la capacidad del hombre de prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias de su comportamiento causal y de conducir el proceso según un plan a la meta perseguida mediante la utilización de recursos.

Los finalistas consideran a la voluntad como un factor de conducción que supra determina el acto causal externo. Es decir, el agente para cometer el hecho delictivo piensa el ilícito y realiza la conducta, porque su voluntad lleva un fin y este es el último acto que provoca la aparición del delito. La voluntad tiene un contenido, la intención de cometer el ilícito, el propósito de llegar a algo.

Para los finalistas, la acción es conducida, desde que el sujeto anticipadamente piensa su objetivo, eligiendo los medios para lograrlo, finalmente concluye su objetivo con la realización de la acción manifestada al mundo externo.

El concepto final de acción no cubre a todas las formas de comportamiento humano del mundo jurídico-penal; tal es el caso de los delitos cometidos por imprudencia, en los que el agente no tiene la intención de cometerlos, pero por descuido los realiza. Según los finalistas, la imprudencia consiste en la ejecución descuidada de la acción final, pero el carácter descuidado de la ejecución no es precisamente momento alguno de su finalidad. La infracción a la norma de cuidado no puede equipararse a la acción final, pues el juicio de incorrección puede formularse solo a la vista del resultado que había que evitar, el cual se halla en el hecho imprudente precisamente fuera de la relación final.

⁵⁰ Jescheck Hans-Heinrich, Ob. Cit. Pág. 293

La teoría finalista, con lo precedentes reseñados: subjetividad del injusto y culpabilidad normativa, se sentaron las bases para una nueva concepción del delito.

Es Hans Welzel, principalmente, quien estructuró la nueva teoría del delito, denominada finalista. Tomando como punto de partida la función ético-social, como la misión más importante del derecho penal y la elaboración de sus consecuencias dogmáticas, superando las tendencias naturalistas-utilitarias en la ciencia del derecho penal. Welzel hace un estudio crítico al relativismo valorativo y al normativismo del pensamiento penal neokantiano.

Asimismo se apoya en el conocimiento de los valores y en el permanente acatamiento legal por parte de los ciudadanos ante bienes jurídicos, como deber incondicional, como sujeto reprochable, como ordenación del actuar ético-social y como concordancia de los órdenes ético-sociales. Esto como superación del neutralismo valorativo y como fundamentación ético social del derecho penal manifestado en la comprensión personal de la antijuridicidad, en el postulado de la reprochabilidad del hombre por la corrección objetiva de sus decisiones voluntarias y en el redescubrimiento del pensamiento retribucionista como sentido ético de la pena.

Con un sentido más real que abstracto, Welzel parte del contenido del derecho penal en los tipos penales y los relaciona con la realidad social, por ello se parte siempre, sin duda del tipo pero tiene que trascender luego el tipo y descender a la esfera ontológica, previamente dada, para comprender también correctamente las valoraciones jurídicas, agregando este método vinculado al ser o a las cosas debía ser designado con la palabra ontológico. Empero en cuanto a la estructura del delito lo edifica sobre lo que denomina “estructuras lógicas normativas” sosteniendo que las normas del derecho no pueden ordenar o prohibir nuevos procesos causales, sino actos dirigidos finalmente por consiguiente acciones o la omisión de tales actos.

c) Teoría del Funcionalismo

Considera al delito como un fenómeno natural y social producido por el hombre, la cual se basa en que solo las acciones que tienen sentido social pueden ser prohibidas por el derecho penal, porque únicamente pueden ser objeto de aquellas acciones que trascienden a terceros, o forman parte de las relaciones humanas, y no así las intrascendentes en el ámbito individual. En este orden de ideas, serán acciones con relevancia penal las que perturben el orden social.

Cuello Calón menciona que Garófalo, hace una indagación de los sentimientos que integran el sentido moral de las agrupaciones humanas, afirma que el delito está constituido por la violación mediante acciones socialmente nocivas, de los sentimientos altruistas fundamentales de piedad y de probidad⁵¹.

3.4 Clasificación del Delito

3.4.1 En Función de su Gravedad

Delitos y Faltas; son delitos, la acción u omisión que sancionan las leyes penales sancionados por la autoridad judicial, y las faltas; son sancionadas por la autoridad administrativa.

⁵¹ Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Novena Edición, Editora Nacional, México, 1961, pág. 225

3.4.2 Según la Conducta del Agente

Acción; son aquellos en que se requiere el movimiento del sujeto para cometer el ilícito, por ejemplo, el robo en el apoderamiento del bien mueble ajeno sin consentimiento.

Omisión; consisten en la abstención del sujeto, cuando la ley ordena la realización de un acto determinado, esta omisión es la conducta inactiva.

3.4.3 Por el Resultado

Formales; aquellos que para configurarse no requiere de ningún resultado, esto es, de ninguna materialización, por ejemplo, el abandono de un niño.

Materiales. Requieren de un resultado, de un hecho cierto, por ejemplo, el homicidio.

3.4.4 Por el Daño que Causan

De Lesión. Causan una disminución del bien jurídico tutelado, ejemplo el robo.

De peligro. Solo ponen en riesgo el bien jurídicamente tutelado, por ejemplo, las lesiones que no causan la muerte, sino que se recupera el afectado.

3.4.5 Por su Duración

Instantáneos; cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos, es decir, en un solo movimiento, y que en ese momento se perfecciona, ejemplo el homicidio.

Permanentes o Continuo: Cuando la consumación se prolonga en el tiempo, es decir su efecto negativo se prolonga a través del tiempo, por ejemplo el secuestro.

Continuados: Cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal. Es decir, siendo acciones dañosas diversas, producen una sola lesión jurídica; varios actos y una sola lesión.

3.4.6 Por el Elemento Interno o Culpabilidad

Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

Cuando el agente actúa culposamente no tiene la intención de delinquir, pero actúa con imprudencia, negligencia, descuido o torpeza, por ejemplo, el que atropella a una persona por imprudencia.

Obra *culposamente* el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Asimismo, cuando existe plena y absoluta intención del agente para cometer su delito, estamos frente a una conducta dolosa.

Obra *dolosamente* el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

3.4.7 Por su Estructura

Simples. Cuando sólo causan una lesión jurídica, ejemplo el robo.

Complejos. Cuando causan dos o más lesiones jurídicas, por ejemplo el robo en casa habitación.

3.4.8 Por el número de Actos

Unisubsistentes. Cuando es suficiente un solo acto para cometer un delito.

Plurisubsistentes, es necesario requieren la concurrencia de dos o más actos en la realización del ilícito.

3.4.9 Por el número de Sujetos

Unisubjetivos. Cuando el tipo se colma con la participación de un solo sujeto.

Plurisubjetivos. Cuando el tipo penal requiere de dos o más sujetos. Por ejemplo, el adulterio requiere necesariamente de dos personas.

3.4.10 Por su Forma de Persecución

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.

De querrela. También conocidos de petición de parte ofendida; se piensa que es una reminiscencia venganza privada, en la que la gente se hacía justicia por su propia mano.

3.4.11 En su Función de su Materia

Comunes. Son los delitos que se aplican en una determinada circunscripción territorial; es decir su ámbito de aplicación esta determinada por la regulación de cada Estado de la República, incluyendo el Distrito Federal.

Federales. Son los delitos que tienen validez en toda la República Mexicana y de los cuales conocerán únicamente los jueces federales, en este caso son leyes de aplicación general a todos los integrantes de un Estado.

CAPÍTULO CUARTO

4. VISITA DOMICILIARIA SIN MANDAMIENTO (CONSECUENCIAS)

4.1 Derecho Penal Fiscal

4.2 Descripción del Tipo Penal Art. 114 Código Fiscal de la Federación

- 4.2.1 Servidores Públicos
- 4.2.2 Ordenen ó Practiquen
- 4.2.3 Visita Domiciliaria
- 4.2.4 Sin Mandamiento Escrito
- 4.2.5 Autoridad Fiscal Competente

4.3 Elementos del Tipo Penal

- a) Sujeto Activo
- b) Sujeto Pasivo
- c) Objeto Jurídico
- d) Objeto Material
- e) Modalidades de la Conducta

4.4 Elementos constitutivos del Delito

- a) Conducta
- b) Tipicidad
- c) Antijuricidad
- d) Imputabilidad
- e) Culpabilidad
- f) Punibilidad

4.4 Requisitos de Procedibilidad

- a) Oficio
- b) Querrela

4.1 Derecho Penal Fiscal

Derecho penal fiscal, derecho fiscal penal, derecho punitivo fiscal, derecho fiscal punitivo y otras denominaciones más, se han venido utilizando desde hace tiempo para significar a la materia encargada de estudiar los delitos fiscales.

El derecho penal fiscal, o derecho penal tributario, como también lo denominan los diferentes tratadistas, se divide en derecho fiscal propiamente dicho, que es aquel conjunto de ordenamientos legales que señalan cuales conductas pueden configurar hechos delictivos, y la aplicación de las penas correspondientes, y el derecho fiscal sancionador o contravencional, que establece las normas relativas a las infracciones a las disposiciones fiscales y la aplicación de las sanciones correspondientes.

El derecho penal administrativo, es el conjunto de disposiciones que asocian el incumplimiento de un concreto. De esta manera podemos decir; son las acciones u omisiones que sancionan las leyes fiscales penales especiales reguladas en el Código Fiscal de la Federación.

Entonces tenemos dos conceptos; las infracciones fiscales y los delitos fiscales. Con relación a ellos, podemos decir que el fenómeno de la ilicitud debería entenderse como algo de grado y además de especie. En efecto, la ilicitud es un concepto que sustancialmente da a entender el actuar contrario a una norma jurídica, entendida en el sentido prohibitivo o preceptivo que, recogida, reconocida o creada por el orden jurídico, su violación o transgresión esta asociada a una sanción dentro del mismo orden jurídico.

Sobre el particular, el concepto de norma jurídica se entiende desde una perspectiva en la que existe una estructura normativa de corte jurídica conformada de tres segmentos que simbólicamente, están expresados de la manera siguiente: no debe ser A, si es A, debe ser B. Esta estructura quedaría expresada de manera ejemplificativa en la siguiente forma: no debes cometer autoridad fiscal la visita domiciliaria sin mandamiento, si lo cometes, debes ser sancionado.

La ilicitud penal resulta de violar una norma penal y la ilicitud fiscal de violar una norma fiscal y, aunque en esencia la única diferencia que entre ellas debiera de existir estaría en la naturaleza de la sanción, de carácter penal para el delito y de carácter administrativo para la infracción fiscal.

La sanción por la infracción fiscal parecería estar apoyada en un criterio de estricta responsabilidad objetiva y de índole impersonal porque la sanción es esencialmente patrimonial, ya que no se apoya necesariamente en la persona física que real o materialmente llevo a cabo el comportamiento que da origen a la infracción y provoca la aplicación de la sanción.

Así pues, las infracciones están señaladas en el Código Fiscal de la Federación, y es la consecuencia a la violación de una norma fiscal, y un delito fiscal es consecuencia de la integración de un tipo penal establecida en una norma fiscal, aunque su análisis debiera estar contenida en el Código Penal Federal, esta dentro de un capítulo especial en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 114 “ **a los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente**”.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 92 señala, que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en éste capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

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.

Así pues, los “procesos por los delitos fiscales 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”.

Por tal motivo, hacienda tiene la facultad de sobreseer, los procesos por los delitos fiscales y se realizará además discrecionalmente antes que se formulen conclusiones por el Ministerio Público Federal, pero el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, cometido por los propios servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento, recaen en una misma persona, pero es el contribuyente quien deberá otorgar el sobreseimiento, pues es él, quién sufre directamente la afectación por la Secretaría de Hacienda, a través del Servicio de Administración Tributaria, pero éste acto trasciende a la sociedad, en violar un principio fundamental Constitucional, que es la seguridad jurídica, debiéndose cumplir por todo servidor público, en lo que le ordena la propia ley.

En los delitos fiscales, se señala en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que *“sea necesaria querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio que sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querella. La citada cuantificación solo 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 cuantificación antes mencionada y las contribuciones adecuadas, 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 de interés fiscal”*.

Sin embargo, es importante señalar que el artículo 194, califica como *delitos graves*, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad.

El Código Fiscal de la Federación, señala los siguientes delitos:

El contrabando y su equiparable, así también la defraudación fiscal y su equiparable.

Por consiguiente, quedaría fuera el artículo 114 del mismo precepto, en el sentido que no pudiera ser considerado un delito de oficio, como lo establece el Código Financiero del Distrito Federal; en contraste, al Código Fiscal de la Federación, que lo señala solamente por querrela, pero por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo tanto, se tendría que considerar para el delito del 114 del Código Fiscal de la Federación, fuere de querrela por parte del contribuyente quien es afectado directamente por el acto de autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, pero más aún el daño recae directamente en la sociedad por violar un principio fundamental, de nuestra Ley Suprema y es el de seguridad jurídica.

Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, apartándole las actuaciones y pruebas de los que se hubiere allegado.

En este sentido, el ministerio deberá determinar la responsabilidad penal en los delitos fiscales a quienes: (artículo 95 del Código Fiscal de la Federación)

- *Concierten la realización del delito
- *Realicen la conducta o hecho descritos en la ley
- *Cometan conjuntamente el delito
- *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- *Induzcan dolosamente a otro a cometerlo
- *Ayuden dolosamente a otro para su comisión

*Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

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

Que de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, ayude a otro a los mismos fines.

Así como, ayude a eludir las investigaciones de la autoridad encargada, en sustraerse a la acción de la justicia, y oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Por otra parte, si un funcionario o empleado público, es quien comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentara de tres a seis años de prisión.

La tentativa en los delitos fiscales, señala el artículo 98 del mismo ordenamiento, que es punible; ***“cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente”***.

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

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

En caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, 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.

La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que éste tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computaran a partir de la fecha de la comisión del delito. Pero en el caso concreto del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, donde el contribuyente pueda ejercer la acción penal por querrela también se tomarían los mismos términos o sería más conveniente que fuera un delito de oficio.

Por otra parte, en un estudio comparativo con el Código Fiscal de la Federación, el Código Financiero del Distrito Federal tiene establecido en el artículo 604, su tratamiento para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Procuraduría Fiscal formule la querrela respectiva; ***excepto en aquellos en que participen servidores públicos en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, en cuyo caso cualquiera podrá denunciar los hechos ante el ministerio público.***

En este mismo sentido, es que proponemos oportuno tomar en consideración del legislador en materia federal, para el efecto de que ***cualquier persona*** pueda denunciar los hechos ante el Ministerio Público, y en especial el contribuyente afectado por cualquier acto de autoridad en la practica de una visita domiciliaria, y tal delito pueda tener una pena.

La Procuraduría fiscal también formulará las denuncias y aportará todos los elementos de prueba que sean necesarios para que pueda coadyuvar con el Ministerio Público, tratándose de las conductas que puedan implicar la comisión de delitos en contra de la Hacienda Pública del Distrito Federal, tal sería el caso del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, por ser cometido por un servidor público en perjuicio del propio erario público y sobre todo de la seguridad jurídica del contribuyente.

Asimismo, en el Código Financiero del Distrito Federal, establece el artículo 613 fracción IV, la imposición de la pena, al servidor público que, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, realice las siguientes conductas, *“Ordene ó Practique visitas domiciliarias, requerimientos de pago o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, así como que intimide con amenazas y engaños al visitado para obtener beneficios personales; actúe con dolo o negligencia en el desahogo e integración de los expedientes de las visitas domiciliarias, y/o en el levantamiento de las actas circunstanciadas con las cuales se concluyo la visita domiciliaria”*.

Por lo tanto, si el Código Financiero del Distrito Federal, impone la pena al servidor público que ordena o practica una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad competente y además con la posibilidad que se puede denunciar por cualquier persona ante el Ministerio Público, el Código Fiscal de la Federación deberá establecer:

En primer lugar, imponer pena ejemplar al servidor público que ordene o practique una visita domiciliaria sin mandamiento escrito.

En segundo lugar, que el contribuyente afectado sea quien pueda defenderse en contra del abuso de poder de los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria, en materia penal, cuando no se cumplan con todos los requisitos Constitucionales y demás disposiciones fiscales, independientemente de los medios de defensa que establezcan las leyes

4.2 Descripción del Tipo Penal Art. 114 Código Fiscal de la Federación

El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación; dispone que *se aplicará prisión de uno a seis años a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente*. De tal manera es un delito fiscal, regulado por una Ley Especial.

La figura delictiva que analizaremos contiene elementos cuyo contenido puede dar lugar a interpretaciones erróneas. El primero de ellos se refiere al sujeto activo del delito que está identificado el servidor público; artículo 108 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 212 del Código Penal Federal, y la Ley Federal de responsabilidades en su artículo 2, definen de manera amplia y detallada quienes tienen esa calidad y, de manera principal, se refiere a los servidores públicos Federales y del Distrito Federal, y a los altos funcionarios servidores públicos de las Entidades de la Federación.

Es decir, toda persona que preste sus servicios como funcionario o empleado en la Administración Pública Federal y en las entidades de los tres órdenes de gobierno, Federales, Estatales, Distrito Federal.

Una interpretación textual, que no haría distinción porque expresamente no los contiene la figura delictiva, nos llevaría a afirmar que cualquier servidor público federal, estatal o municipal, surtiría la exigencia que la figura típica contiene en cuanto al sujeto activo, no obstante, ello no es así.

El precepto nos lleva a considerar que siendo, el Código Fiscal de la Federación un ordenamiento de carácter federal, sus disposiciones solo pueden tener como centro de imputación a los servidores públicos federales; sancionar la actuación de los servidores públicos Estatales, del Distrito Federal y Municipios, como tales, en una ley federal, sería tanto como invadir una esfera que corresponde exclusivamente a los órganos legislativos locales, esta razón pareciera inconducente, si se estima que cualquier servidor público local o municipal puede ser sancionado penalmente si ejerce indebidamente funciones y atribuciones de los funcionarios federales, pero en este caso, la calidad de servidor público local o municipal sería intrascendente a la figura delictiva.

El comportamiento típico está referido a las visitas domiciliarias, embargos y la verificación física de mercancías. He aquí un segundo elemento en donde tampoco se dice de qué tipo han de ser y, en ese sentido, la interpretación estrictamente textual del precepto,

nos llevaría a un erróneo resultado si se considera que cualquier tipo de visita domiciliaria, embargo o verificación puede colmar la figura típica.

Pero por el contrario, nos lleva a considerar que aunque la figura esta en un ordenamiento de orden fiscal en el ámbito federal, su marco de aplicación no puede exceder en él, en este sentido, la figura delictiva se refiere a visitas domiciliarias y embargos de carácter fiscal.

El Maestro Torres López, “Los actuarios, servidores públicos de los juzgados civiles, tanto federales como locales, que realizan embargos en procedimientos civiles y mercantiles, lo hacen sin contar con mandamiento de autoridad fiscal competente, y no cometen el delito a que se refiere este artículo; un enfoque de caso podría dar respuesta a por qué no existe delito, con el argumento que estos actuarios actúan en cumplimiento de un deber en términos del artículo 15 fracción VI del Código Penal Federal y no hay antijuridicidad, pero realmente en esos casos no existe tipicidad porque la interpretación nos lleva a considerar que la figura típica contiene mas elementos que los expresamente observados y, algunos de tales elementos, limitan los embargos, visitas y verificaciones a los casos en que de acuerdo a las leyes deben de ser realizados por las autoridades en materia fiscal federal”¹.

Por tal motivo, aunque en ambos casos la solución es la misma, la exclusión del delito, la implicación que tiene la primera de ellas nos llevaría a conclusiones incorrectas como: 1) que en un ordenamiento fiscal regulará cuestiones que ni remotamente se vinculan, 2) que una ley federal de carácter penal federal fuere aplicable a todos los servidores públicos sin importar si son locales o federales, 3) que los tipos penales no pueden ser interpretados y encontrarles otros elementos que los expresamente dispuestos, y 4) que estando acreditado el cuerpo del delito con la tipicidad, el sujeto activo quedaría con la carga de probar que actuó en cumplimiento de un deber.

¹ Mario Torres López, Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2001, Pág. 216

Otro de los elementos de la figura delictiva es la de autoridad fiscal competente, que aparece como un elemento negativo. En el contexto de la figura delictiva *autoridad fiscal competente* tiene el siguiente significado: la autoridad que de acuerdo a la ley y a las disposiciones reglamentarias, tiene atribuciones, facultades u obligaciones de realizar visitas domiciliarias en materia fiscal federal.

Para determinar entonces, quienes son esas autoridades, debemos de considerar que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 33, y demás relativos alude a las autoridades fiscales y en algunos casos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Servicio de Administración Tributaria; es a través de la Ley del Servicio de Administración tributaria y de su Reglamento, y del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que podemos discernir cuales son esas autoridades fiscales, que autoridades existen y para que son competentes. En los supuestos de la figura delictiva que se vinculan a la existencia de una orden de visita, bastará confrontar estos instrumentos para verificar: la existencia del órgano de autoridad y la existencia de la facultad de ordenar visitas domiciliarias.

Antes de puntualizar las hipótesis principales que la figura delictiva abarca, es prudente resolver una cuestión, el elemento autoridad fiscal competente se refiere indistintamente a ordenar o practicar, o solamente a practicar. En el primer supuesto uno de los casos típicos sería, entonces, ordenar sin mandamiento de autoridad competente, lo cual suena fuera de lugar. La reconstrucción del precepto nos lleva a considerar que la autoridad fiscal competente se refiere, tanto a quien *ordena* como a la orden que ha de amparar la actuación de quien practica, pues es el único sentido lógico que puede tener la disposición.

Las formalidades del mandamiento de autoridad, como son el invocar la motivación y la fundamentación, en nuestro concepto no forman parte de él, basta que sea escrito y que la autoridad que lo emite sea la competente.

Los textos legales y que, si bien son simples palabras creadas para facilitar y hacer más ágil la comunicación, entrañan todo un orden de acontecimientos; la sugerencia ha sido que, en la medida en que lo permitan las circunstancias se omitan dentro de los textos legales y se describa el comportamiento delictivo en la forma más amplia y precisa posible, ya que si no hay un mandamiento escrito (documento), como determinar una causa de justificación”².

Aunque la figura delictiva que se analiza contiene como verbos típicos los de ordenar o practicar, estos verbos carecen de contenido si no tienen un complemento, es decir, que es lo que se ordena o realiza. La visita domiciliaria es también, en este caso, una expresión conceptual porque supone todo un desarrollo de acontecimientos, y el comportamiento de realizar en relación a ellas, consiste en llevar a cabo en el domicilio de una persona una serie de actos mediante los cuales se solicitan informes, documentos y explicaciones con carácter obligatorio para determinar, de qué manera se está actuando en relación a ciertos deberes.

En este orden de ideas, las hipótesis principales que nos brinda este precepto son:

*Ordenar sin ser autoridad fiscal competente y sin el mandamiento correspondiente, una visita domiciliaria.

*Practicar sin contar con el mandamiento de autoridad fiscal competente de una visita domiciliaria.

Este precepto podría parecer muy justo a la vista de los contribuyentes, pues de alguna manera significa que la autoridad, al igual que ellos, puede incurrir en delito. El punto criticable es que este delito se persigue por querrela de la autoridad hacendaria de conformidad con el artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación; esto hace pensar que el bien jurídico tutelado no esta en relación directa hacia el particular afectado por el legal proceder de los servidores públicos, sino que esta vinculado hacia el Fisco Federal.

² Ibidem, Ob. Cit. Pág. 216

4.2.1 Servidores Públicos

El artículo 108 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, menciona que para los efectos de las responsabilidades a que alude este título, se reputarán como servidores públicos *“a los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados, y en general a toda persona que desempeñe un empleo cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores del Instituto Federal Electoral, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en sus respectivas funciones”*.

Así también, el Código Penal Federal ha conceptualizado lo que debe entenderse por servidores públicos, referido a los delitos cometidos por los servidores públicos, en el artículo 212 *“Es toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del Distrito Federal, Organismos Descentralizados, Empresas de Participación Estatal Mayoritaria, Organizaciones y Sociedades asimiladas a estas, Fideicomisos Públicos, en el Congreso de la Unión, o en los Poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, o que manejen recursos económicos federales. Las disposiciones contenidas en el presente título, son aplicables a los Gobernadores de los Estados, a los Diputados, a las Legislaturas Locales y a los Magistrados de los Tribunales de Justicia Locales, por la comisión de los delitos previstos en este título, en materia Federal”*.

Para la individualización de las sanciones, el juez tomara en cuenta, en su caso, si el servidor público es trabajador de base o funcionario o empleado de confianza, su antigüedad en el empleo, sus antecedentes de servicio, sus percepciones, su grado de instrucción, la necesidad de reparar los daños y perjuicios causados por la conducta ilícita y las circunstancias especiales de los hechos constitutivos de delito. Sin perjuicio de lo anterior, la categoría de funcionario o empleado de confianza será una circunstancia que podrá dar lugar a una agravación de la pena.

En el campo del derecho fiscal, el servidor público puede ser acreedor a un delito, en el supuesto de no haber atendido a lo que le ordena las disposiciones fiscales, y en este caso en concreto, respecto a las visitas domiciliarias; cuando no hay un mandamiento escrito de autoridad competente, que sin duda se llega a una absoluta arbitrariedad de la autoridad fiscal e inseguridad jurídica del contribuyente.

4.2.2 Ordenen o Practiquen

El Diccionario de la Lengua Española, establece que ordenar, del latín *ordinare*, colocar de acuerdo con un plan o de modo conveniente, mandar que se haga algo, encaminar y dirigir a un fin.

En este sentido el servidor público solamente puede hacer lo que le ordene la ley, aplicando estrictamente todas las disposiciones fiscales, y asimismo cada uno de los procedimientos que se lleven a cabo para la verificación de las facultades de comprobación en la visita domiciliaria.

Por otra parte, practicar en una acepción es ejercitar, poner en práctica algo que se ha aprendido y especulado, usar o ejercer algo continuamente.

Es ejercer esa facultad del Estado a través del visitador que realizará la visita domiciliaria, en el domicilio fiscal, teniendo expresamente un documento, es decir; el mandamiento escrito de la orden de visita que se deberá cumplir. Aquí no se podría hacer mención de alguna excluyente del delito, ni mucho menos de un error, pues estas personas por ocupar esa función tendrían que ser profesionales y conocedores del derecho.

Y, por ningún motivo se pueden presentar en el domicilio fiscal, sin el mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

4.2.3 Visita Domiciliaria

La visita domiciliaria fiscal, es un acto de autoridad y el conjunto de hechos, actos y formalidades que llevan a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio, papeles y otros bienes de los gobernados, con el fin de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por su parte, la visita domiciliaria es aquella que se lleva a cabo en el domicilio, que para efectos fiscales señalo el contribuyente al inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, o donde desarrolla sus actividades afectas al pago de contribuciones cuando no se encuentra escrito en tal registro u obligado a ello por ser contribuyente eventual, o bien donde presta sus servicios o detenta bienes sujetos al pago de contribuciones.

También se podría entender a la visita domiciliaria como un acto de autoridad o de molestia que realiza la autoridad fiscal al contribuyente con la incertidumbre de que éste ha incumplido con las disposiciones fiscales, por tal motivo es que necesariamente debe presentar una orden de visita, donde se establezcan todos los requisitos de la Constitución, señalados en el artículo 16 y demás disposiciones fiscales, como es el caso de los artículos 38 y 42 del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos de la orden de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, la orden de visita domiciliaria debe:

- *Constar en mandamiento escrito
- *Ser emitida por autoridad competente
- *Fundar y motivar la causa legal del procedimiento
- *Señalar el o los destinatarios de la misma
- *Indicar el o los lugares que han de inspeccionarse
- *Precisar el objeto de la visita
- *Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia

4.2.4 Sin Mandamiento Escrito

Por mandamiento debe entenderse una orden, un mandato u acto de molestia, relacionada con la vista a desahogarse. Sin la entrega de la orden, el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos, pero toda su labor esta viciada, es decir la falta o ausencia del mandamiento escrito, materializado en el documento que contiene los requisitos de una orden de visita domiciliaria.

Que conste por escrito significa que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita. El cual deberá contener el nombre del contribuyente, ya sea persona física o moral, el giro; la actividad a la que se dedique; ubicación, oficio, expediente, número de orden de visita, folio, visitantes, la clase, ya sea acta parcial de inicio, acta parcial o acta final, todo estos de forma impresa en el mismo documento.

Todo acto de la autoridad debe de estar fundado y motivado a través de un documento en donde se contenga el mandamiento escrito, expedida por el funcionario público que tenga esa facultad que le otorga la ley, y que para cumplirlo delega esa facultad al visitador, para practicar la visita domiciliaria.

Ahora bien, para que se satisfaga la garantía formal del mandamiento escrito no basta que este se emita para realizar algún acto de molestia en alguno de los bienes jurídicos que menciona el artículo 16 constitucional, sino que es menester que al particular afectado se le comunique o se le de a conocer. Esta comunicación o conocimiento pueden ser anteriores o simultáneos a la ejecución del acto de molestia, pues la exigencia de que este conste en un mandamiento escrito, solo tiene como finalidad que el gobernado se entere de la fundamentación y motivación legales del hecho autoritario que lo afecte, así como de la autoridad de quien provenga.

Por otra parte, debe advertirse que el mandamiento escrito de contener la firma auténtica del funcionario público que lo expida, sin que la garantía respectiva se satisfaga con lo que suele llamarse firmas facsimilares.

4.2.5 Autoridad Fiscal Competente

La autoridad fiscal en su facultad de comprobación, deberá atender a lo que ordena la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para realizar una visita domiciliaria.

El artículo 16 Constitucional dispone el principio de legalidad que *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde o motive la causa legal del procedimiento”*.

Asimismo se establece en el mismo artículo respecto a la visita domiciliaria que:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos.

Por lo tanto las visitas domiciliarias deben de seguir los mismos requisitos que los de una orden de cateo y que dispone lo siguiente. *“En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuesto por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”*.

El artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, señala; ***“Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías”***.

Y, de las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 7, fracciones VII y XIII; Tercero Transitorio

VII; Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

XII; Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Tercero Transitorio; Las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan a otras leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la presente Ley, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellas.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; artículo 2, penúltimo párrafo; 15 fracción VII y último párrafo; referentes a los servidores públicos y unidades administrativas.

-ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALAN EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

-ACUERDO POR EL QUE SE DELEGAN FACULTADES EN LOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

4.3 Elementos del Tipo Penal

a) Sujeto Activo

En el análisis del delito fiscal establecido en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, a los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento de autoridad competente, tienen una calidad específica, para la tipificación de éste delito, y es; que sean servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, pero que al realizar una orden o la práctica de una visita domiciliaria, omitan presentar una orden de visita, es decir; el mandamiento escrito de autoridad competente.

Entonces, no cualquier persona puede realizar este delito, sino solamente el servidor público, que representa a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, y dando como consecuencia la incertidumbre de quien recibe el agravio, si el contribuyente o el erario público, pues el contribuyente afectado como sujeto pasivo no tiene la facultad de proceder penalmente, únicamente la tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por querrela, por tal motivo sería necesario otorgarle al contribuyente la facultad de accionar penalmente en contra del servidor público del Servicio de Administración Tributaria.

Para tal efecto, “hay delitos que pueden ser materializados por la generalidad de las personas, cuando esto sucede se les denomina tipos de autor o sujeto activo, indiferente o común”³.

Mientras otros restringen su ejecución solo a sujetos activos dotados de ciertas características, al que identificamos como sujeto activo cualificado o autor cualificado, donde el tipo exige determinada cualidad en estos, como acontece en el homicidio en razón del parentesco o relación del artículo 323 Código Penal Federal “ a los ascendentes que....”

³ Zamora Jiménez, Cuerpo del Delito y Tipo Penal, Quinta Edición, Angel Editor, México 2002, Pág. 127

o en el delito de abuso de autoridad art. 215 del Código Penal Federal “ los servidores Públicos que incurran...”.

En los citados delitos se exige que el autor tenga una cualidad específica sin la cual no será posible adaptar la conducta al tipo, en tal manera que en el infanticidio solo podrán ser autores los ascendientes, y en el de abuso de autoridad aquellos que cuenten con los requisitos establecidos en cada caso para ser considerado servidor público.

De la doctrina dominante podemos extraer la siguiente clasificación⁴:

**Sujeto común*, también llamado sujeto indeterminado o indiferenciado.

**Sujeto especial o cualificado*, que a su vez se subdivide en sujeto especial propio y sujeto especial impropio.

**Sujeto que actúa de propia mano*, el cual a su vez se subdivide en de contacto corporal y de realización personal.

Muñoz Conde divide la autoría de este tipo de delitos en especiales, en sentido estricto y en sentido amplio.

En la estructura del tipo penal, el autor es el que o el quien se circunscriben en el tipo de manera genérica, sin embargo, otras veces, la figura utiliza expresiones como servidor público, representante de casilla, ministro de culto religioso, con lo que añade un plus característico específico al sujeto de la acción, de tal manera que los delitos especiales son aquellos en que no toda persona puede ser autor, aquí el círculo de autores no es abierto, sino que está limitado a ciertas características específicas de autor.

La especificidad puede recaer tanto en el autor como en el pasivo, de tal manera que las condiciones especiales en uno y otro pueden ser por efectos de la naturaleza, de una relación jurídica o profesional o en función de determinada actividad.

⁴ Ibidem, Ob. Cit. Pág. 127

En los delitos especiales, “los criterios de imputación objetiva son la posibilidad objetiva del dominio de la propia acción, el dominio del hecho, la infracción del deber específico extra penal”⁵.

En los delitos comunes, los criterios de imputación son el dominio del hecho y la infracción del deber de cuidado.

En los delitos especiales propios, “la característica especial del autor es el fundamento de la punibilidad, en estos la acción solo es delito si la realiza el sujeto específico, por ejemplo el delito de responsabilidad profesional de los artículos 228,229 y 230 del Código Penal Federal, por el contrario, son delitos especiales impropios cuando la característica especial del autor no es fundamento de la punibilidad, sino una circunstancia que agrava o atenúa como puede suceder con el supuesto del homicidio cometido en razón del parentesco o relación. En los primeros, la cualidad específica de autor surge del tipo y en los segundos, la especificación de autor de autor opera como agravación, ejemplo aborto para el médico”⁶.

En cambio, los delitos de propia mano son distintos a los especiales, “porque en ellos el tipo exige la realización de una acción determinada y solo el que se encuentre en posición de ejecutar inmediata, corporalmente, y por sí la acción puede ser autor (en sentido estricto) de la acción descrita en el tipo legal. En estas conductas, los tipos de injusto se redactan de tal forma que su propia naturaleza restringe a ciertas cualidades del autor y en algunos supuestos a ciertas formas de comisión del delito (acceso carnal en la violación, auto aborto provocado dolosamente por la madre). Conforme al principio de accesoriedad, este tipo de delito no es posible la autoría mediata”⁷.

⁵ Gómez Benítez, Manuel, Teoría Jurídica del Delito, Parte General, Editorial Civitas, Madrid, 1984. Pág. 115

⁶ Zamora Jiménez, Ob. Cit. Pág. 129

⁷ Ibidem, Pág. 129

En síntesis, el sujeto activo común frente al tipo penal, es el que realiza la acción descrita en el verbo y que lo puede realizar cualquiera, lo cual ocurre en la gran mayoría de las hipótesis, en tanto que, el sujeto activo calificado frente al tipo penal, requiere una calidad especial, de tal modo que no lo puede realizar cualquiera, sino solamente determinadas personas que reúnan los requisitos descritos en la redacción de la norma.

En cuanto a la distinción de los delitos especiales propios o impropios frente a los llamados delitos de propia mano, en estos últimos la ejecución de la conducta determinada en el tipo podrá ser según la hipótesis realizada tanto por un sujeto común como por uno calificado, entonces, será de propia mano, cuando se exija al autor una posición inmediata y corporal de llevar a cabo el hecho.

En atención a lo anterior, al formular el análisis de los tipos, se podrá hacer referencia en cada uno, si el sujeto activo de la conducta es indiferente o común, o si se trata de un autor calificado, así por este medio podremos determinar atipicidad al no darse las peculiaridades exigidas en el sujeto activo.

b) Sujeto Pasivo

Sujeto pasivo del delito es el titular del interés jurídico protegido por el tipo penal, mientras el sujeto pasivo de la conducta es la persona sobre la cual se desenvuelve la actividad del autor, sea o no titular del bien jurídico a proteger.

El sujeto pasivo fue denominado, como el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del delito.

En este sentido, el sujeto pasivo representado en el contribuyente que ha sufrido en su esfera de derechos, el perjuicio directo, como arbitrariedad y acto de autoridad en la visita domiciliaria por carecer de la orden de visita; es decir del mandamiento escrito de autoridad competente.

En esa misma tesitura, sería entonces el contribuyente con la facultad en ejercer la acción penal en contra de los servidores públicos y no así la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, porque el daño directo en la visita domiciliaria no recae directamente en éste, sino accesoriamente.

Cuando coincide el sujeto pasivo del delito y de la conducta en la misma persona se reconoce su calidad de ofendido, generalmente esta coincidencia sucede en los delitos contra las personas, porque en ellos el titular del bien jurídico es precisamente la persona sobre la que recae materialmente la acción típica.

Procesalmente hablando, al sujeto pasivo del delito se le denomina el ofendido, ejemplo el que recibe una injuria, es decir, que se ejecuto una acción en contra de su derecho, asimismo desde el punto de vista de la criminología se le intitula la victima, persona que padece por culpa ajena, y el ofendido es aquel que al cometerse el hecho es titular del bien jurídico protegido en el tipo.

Generalmente, el sujeto pasivo del delito es el titular del interés que esta al centro de la objetividad jurídica especifica del delito, en ocasiones el sujeto pasivo del delito y el sujeto pasivo de la conducta, coinciden en la misma persona, pero podría no serlo, como sucede en el delito de fraude del artículo 386 de Código Penal Federal, en cuyo caso la conducta de engaño es dirigida por el activo hacia la persona que puede aprovechar para la obtención del lucro indebido, y el daño patrimonial puede causar efectos en tercera persona, así por ejemplo cuando el engaño se produce a un cajero de una institución bancaria y se obtiene un lucro indebido, el daño se causa a la persona jurídica.

El concepto de sujeto pasivo frente al de perjudicado es más restringido, ya que el segundo abarca no solo al titular del bien jurídico sino a quien soporta las consecuencias perjudiciales más o menos directas. Como sucede en el delito de homicidio en que la familia sufre las consecuencias.

En el tipo por regla general no se hace referencia específica al sujeto pasivo, pero en ciertas ocasiones se describe con características específicas que pueden ser sobre el número, o sobre alguna cuestión referente al tiempo o cualidad.

En algunos supuestos, dichos requisitos pueden ser naturales, como acontece en la víctima de infanticidio, ejemplo, privar de la vida dentro de las sesenta y dos horas siguientes a su nacimiento; y en otras, los requisitos deben de ser cualidades de la persona, como sucede en los delitos cometidos contra funcionarios públicos o contra representantes de la autoridad, en que la víctima deberá ser servidor público o agente de autoridad en ejercicio de sus funciones, como lo describe el artículo 189 del Código Penal Federal.

Al revisar cada figura delictiva, es importante resaltar si el sujeto pasivo es simple o cualificado y en su caso colectivo o unitario lo cual evitara confusiones en la aplicación practica del derecho penal, ya que dependiendo de quien sea sujeto pasivo puede determinarse la posibilidad de atenuar o agravar la pena, para lo cual es útil la siguiente clasificación⁸:

***Sujeto pasivo, unitario o individual.** Corresponde a la gran mayoría de los tipos penales en que se lesiona el interés jurídico de un solo individuo.

***Sujeto pasivo colectivo.** Los supuestos en que se lesione al grupo de individuos señalados en el tipo, como sucede en el delito de genocidio previsto por el artículo 149 bis del Código Penal Federal.

***Sujeto pasivo simple.** Sucede en la mayoría de la hipótesis en que la ley no exige una cualidad específica a la víctima.

***Sujeto pasivo cualificado.** Es aquel que la propia ley le exige ciertos requisitos indispensables, sin los cuales se daría la atipicidad.

⁸ Ibidem, Ob. Cit. Págs. 134 y 135

***Sujeto pasivo como persona física.** Este tipo se le identifica generalmente en conductas que atentan contra la vida y la integridad corporal, y en algunos delitos en que se afecta el honor de la persona.

***Sujeto pasivo como persona jurídica.** Cuando la norma hace referencia a la persona jurídica o moral, en tales voces se incardinan sociedades mercantiles o civiles de diversa naturaleza que a través de diferentes actos pretenden cumplir ciertos objetivos sociales y en el curso de la vida de estas se les causa daño que generalmente puede ser de carácter patrimonial y en algunos casos se produce la afectación de derechos reservados de autoría o bien delitos que causan un menoscabo a la imagen pública de la persona jurídica.

***La sociedad como sujeto pasivo.** Cuando la sociedad resulta afectada con motivo de un delito se puede plantear la comisión de tipos penales específicos como serian cualquier conducta que atente contra la seguridad en general, verbigracia, evasión de presos, encubrimiento y otros. Debemos considerar que cualquier delito es capaz de dañar a la sociedad, sin embargo para fines sistemáticos se ha establecido la presente clasificación con el objeto de distinguir las distintas figuras de pasivos que aparecen frente a la comisión de delitos.

***El Estado como sujeto pasivo.** Generalmente se considera como sujeto pasivo al Estado, cuando se causan daños que están bajo la administración de esta figura jurídica; así, el robo, despojo o el daño en las cosas pertenecientes al estado en cualquiera de sus formas representativas de acuerdo con la estructura establecida en nuestra organización gubernamental (Federación, Distrito Federal, Municipio, y Entidad o Estado).

En este sentido, también se debe considerar que cuando el Estado sufre ataques contra los bienes que administra o se cometen delitos que atentan contra la seguridad de la Federación o de una entidad, es indudable que la sociedad resulta dañada, sin embargo, como cada delito protege bienes jurídicos de distinta naturaleza se ha clasificado al Estado como una de las tantas figuras de sujeto pasivo que pueden surgir durante su comisión.

c) Objeto Jurídico

La teoría del bien jurídico aparece en el siglo pasado con una clara inspiración liberal y con el declarado intento de limitar la obra del legislador penal. Así pues se describe el elenco de hechos merecedores de pena únicamente a los socialmente dañosos⁹.

El bien jurídico tutelado en las visitas domiciliarias, es la seguridad jurídica del contribuyente, la inviolabilidad al acceso de la documentación fiscal y el buen servicio público, ya que éste da pauta para orientarse a un delito de oficio.

El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a las visitas domiciliarias sin mandamiento escrito, su objeto jurídico es la seguridad jurídica de los contribuyentes, pero más aún el interés de la sociedad en su conjunto, pues así lo ordena la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para todas las actuaciones que se lleven a cabo por parte de la autoridad, cuando existe un acto de molestia, en su domicilio y papeles, como es el caso que estamos analizando, en este delito fiscal.

Si todo delito es de orden público y de interés general, la preocupación constante en salvaguardar el bien jurídico tutelado por la misma norma penal, resultaría interesante señalar entonces, si la sociedad tendría en este sentido la facultad de ejercer la acción penal en contra del servidor público, pues aquí ya no solamente entraría en juego el contribuyente, sino cualquier persona que tenga conocimiento de dicho delito, ya que el contribuyente otorgaría el perdón, pero sería para evitar probables problemas con la autoridad fiscal.

Así pues en este delito fiscal, cometidos por los servidores públicos, tendría que estar regulado en el Código Penal Federal, y la equivocación por parte del legislador en incorporarlos en el capítulo de los delitos fiscales en donde hay un perjuicio y un menoscabo de la hacienda pública, regulados en el Código Fiscal de la Federación.

⁹ Ibidem, Ob. Cit. Pág. 75

El concepto de bien jurídico se le ha identificado como derecho subjetivo. No obstante, para Mezger “existen números delitos en los que no es posible demostrar la lesión de un derecho subjetivo y se le ha identificado al bien jurídico con la idea de interés, que en su sentido mas propio importa la idea de utilidad”¹⁰.

Dentro de la descripción del tipo penal, también se encuentra como elemento esencial el bien jurídico tutelado; es decir, no solamente la norma jurídica penal impuesta por el legislador abarcando en este caso el objeto jurídico, sino la exigencia constante de proteger en todo momento su cabal cumplimiento y en defender los intereses supremos del hombre y de la sociedad en su conjunto.

En los delitos fiscales (*por regla general*) también se menciona el bien jurídico tutelado, pues la Hacienda Pública sufre un daño, perjuicio y una disminución en la imposición de los tributos exigidos constitucionalmente y que son dirigidos para el gasto público. Pero en este contexto se encuentran los que yo denomino los *delitos fiscales por excepción*, es decir, en donde el sujeto activo tiene una calidad y también pudiera ser en el sujeto pasivo, ya que en materia fiscal, la relación jurídica tributaria recae en los mismos sujetos.

La doctrina penal ha establecido una clasificación respecto a las diferentes posiciones del bien jurídico protegido de los delitos hacendarios.

*La Fe Pública

*El Deber de lealtad para con el Estado

*El Patrimonio

*El Erario Público

*La Función del Tributo de la Hacienda Pública y la Función del Erario Público

*La Protección de la Función Tributaria

*Anticipación en la Protección del Bien Jurídico

*Al buen servicio público

¹⁰ Mezger, Edmundo, Tratado de Derecho Penal, Parte General,, Cárdenas Editor, México 1980. Pág. 56

Sin embargo, para el delito que estamos analizando, el bien jurídico tutelado, considero que es la inviolabilidad a la documentación fiscal del contribuyente, aunque también se puede dar el supuesto la inviolabilidad del domicilio fiscal y al buen servicio público de la administración de justicia, de tal forma que este delito deberá ser considerado de oficio.

d) Objeto Material

El objeto material del delito comúnmente lo identificamos con el elemento tangible por el autor, para realizar a través de él, un daño que se pretende al bien jurídico tutelado por la norma penal, y es identificado con el objeto corporal o material donde se realiza la acción.

En este sentido podemos mencionar que el objeto material del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, respecto a las visitas domiciliarias es el acceso por parte de los notificadores a la inviolabilidad de los documentos fiscales, pues se prestaría al tener conocimiento de la información, algún uso indebido en perjuicio del contribuyente.

e) Modalidades de la Conducta

Las modalidades del delito establecido en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, tiene circunstancias específicas para que se pueda realizar, tales que permitan encuadrar el tipo penal a la conducta realizada, tales como tiempo, lugar, es decir; cuando se realiza una visita domiciliaria, este debe ser, en el domicilio fiscal, y que además la calidad de sujeto activo debe ser de un servidor público y el sujeto pasivo; el contribuyente quien es afectado directamente por el acto de autoridad, pero más aún la sociedad, por violar un principio Constitucional de seguridad jurídica.

Las modalidades de la conducta también nos van a señalar las agravantes del mismo delito, y estas serían, que violarían el domicilio fiscal, y en principio ya sería calificado, en segundo lugar actuarían en abuso de autoridad, y en tercer lugar, en la indebida disposición y acceso a la documentación fiscal.

Así pues, la presentación indebida de los servidores públicos en el domicilio fiscal, sin mandamiento escrito, durante el día, queda en manifiesto, su indebida actuación, y la integración inmediata de todos los elementos del tipo penal.

4.4 Elementos Constitutivos del Delito

a) Conducta

La conducta es el primer elemento del delito y la podemos entender como la manifestación de la voluntad en la realización de cualquier movimiento corporal positivo, a fin de adecuarse a determinada figura típica con ánimo de ir contra lo dispuesto en la norma penal.

Cuando el visitador se presenta en el lugar donde ha de realizarse la visita domiciliaria, por el simple hecho de estar presente físicamente, y tenga disposición de la documentación fiscal del contribuyente, se realiza la conducta correspondiente de la facultad de comprobación de la autoridad fiscal, en un acto de autoridad, es decir el comportamiento humano positivo o negativo que produce un resultado, consistente en una actividad o en un hacer o no hacer; produciendo un resultado, en una relación de causalidad entre el acto y resultado mismo.

El visitador es sin lugar a dudas quien debe realizar y practicar todos los actos correspondientes a la visita domiciliaria, llevando a cabo el estricto cumplimiento de la ley, como es el caso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Código

Fiscal de la Federación, Ley de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria.

Entonces, en el primer supuesto quien actúa es el visitador, que produce un cambio en el mundo exterior, una modificación positiva o negativa en el domicilio del contribuyente que es justamente la revisión de los documentos y papeles.

El segundo supuesto, es ¿quién ordena la visita domiciliaria? Y sí se lleva a cabo realmente el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Pues aunque no se encuentra físicamente, si hay un nexo causal de la conducta descrita en el tipo y el resultado, para efectos de este análisis es una conducta de omisión simple y pudiera configurarse también la comisión por omisión.

b) Tipicidad

La tipicidad es la subsunción o encuadramiento de la conducta del sujeto al hecho descrito por la ley.

El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación tipifica *“a los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente”*.

En este aspecto, según la corriente finalista, da mucha importancia por establecer la finalidad del servidor público dirigido en ordenar o practicar una orden de visita domiciliaria sin mandamiento, pues aquí se definen muchas situaciones relevantes para la acreditación del delito.

En materia fiscal los sujetos en la relación jurídica tributaria son:

El sujeto activo; es la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, es decir los servidores públicos que orden o practican una visita domiciliaria.

El sujeto pasivo; es el contribuyente afectado en su esfera jurídica en la practica de la visita domiciliaria. Y es lógico suponer que el contribuyente debe tener la acción penal para defenderse cuando la visita domiciliaria es contraria a lo que ordena la ley penal, pero no es así, el legislador a considerado quien es afectado en su esfera es la Federación, Estados, Distrito Federal y municipios, pues resulta que para la procedibilidad de este delito, es mediante querrela por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como requisito *sine qua non*.

En materia penal los sujetos que participan en la relación de causalidad del hecho típico son:

El sujeto activo; es la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, es decir; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El sujeto pasivo; el contribuyente afectado. En este caso para que proceda se necesita previamente querrela por la Secretaría de Hacienda de Crédito Público.

c) Antijuridicidad

La antijuridicidad es la conducta del sujeto contraria a la ley penal, es decir el servidor público que viola las disposiciones constitucionales y fiscales.

La antijuridicidad esta materializada en el no cumplimiento de todas las disposiciones fiscales para efectos de la visita domiciliaria al contribuyente, y por tal motivo el visitador debe realizar lo que le ordena la ley. Entonces el servidor público no debe contravenir ni violar las normas establecidas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo se deben de cumplir y respetar las demás disposiciones que al efecto se efectúen para la visita domiciliaria, como es el caso del Código Fiscal de la Federación, Ley de Servicio de Administración Tributaria y Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En esta tesitura la antijuridicidad recae por sí misma, en el no acatamiento todas las disposiciones fiscales y por lo tanto en el servidor público que hace caso omiso o realiza la conducta prohibitiva, en lo establecido en tipo penal especial, artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el servidor publico que lo ordena y también es quien lo practica o visitador, por realizar lo que le esta prohibido, y por lo tanto son dos supuestos que no encuentran ninguna causa de justificación ni excluyente de responsabilidad penal, ya que todos debemos atender a la ley suprema y todas las demás leyes federales que regulan las visitas domiciliarias en materia Fiscal.

d) Imputabilidad

Es la capacidad de entender y querer dentro del derecho fiscal penal.

Querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo voluntariamente, y entender es la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.

El individuo requiere de dos condiciones para que se presente la imputabilidad: estas son: edad biológica y edad mental. Es básico que se consideren estas dos condiciones para que haya imputabilidad.

El hombre debe ser capaz de querer el resultado delictivo, y de entender, en el campo del derecho penal, para que sea sujeto imputable. Algunos penalistas consideran que es un elemento integrante del delito, y otros un presupuesto necesario previo al delito y ocupa un lugar en el tiempo y el espacio.

Los servidores públicos, que ordenan y practican una visita domiciliaria, tienen la capacidad de querer y entender dentro del derecho penal, pues tienen condiciones que les permite discernir su actividad, respecto la edad biológica y la edad mental.

Para que haya un delito debe existir la imputabilidad, o sea el ser capaz de querer y entender en su carácter morfológico e intelectual. La doctrina menciona los siguientes:

*Capacidad de acción

*Capacidad de culpabilidad

*Capacidad de deber

*Capacidad de pena

*Capacidad jurídico-penal

*Capacidad de delito

*Capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente.

La imputabilidad debe de ser entendida como la capacidad condicionada por la madurez y salud mentales, de comprender el carácter antijurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esa comprensión.

Por lo tanto, la imputabilidad en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, si se acredita por los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento escrito, pues su conducta va dirigida a violar una disposición Constitucional y también las contenidas en las leyes fiscales.

e) Culpabilidad

El examen de la culpabilidad significa que se cuestiona si un hecho puede ser reprochado personalmente a título personal ó autor material, autor intelectual, coautor, autor mediato, instigador, cómplice, encubridor, complicidad corresponsiva.

En cuanto al desarrollo de la culpabilidad, se concibe como una relación de causalidad psíquica como el nexa que explica el resultado como producto de la mente del sujeto.

La ley señala en el artículo 7 del Código Penal Federal, que una conducta puede ser culposa o dolosa:

Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

La culpabilidad se representa en la visita domiciliaria en el nexa de causalidad psíquica y su resultado; cuando el visitador se presenta en el domicilio del contribuyente, para la verificación de una obligación fiscal, sin presentar en el instante la orden de visita, siendo que justamente la ley le obliga todo lo contrario al notificador, en ese sentido no habría ninguna causa de inculpabilidad, por no conocer la ley o porque tuviera ignorancia de su actividad, o no hay más exigibilidad de otra conducta de la establecida en la constitución.

El notificador actuaría de una manera dolosa, pues acepta y quiere el resultado típico (el de la visita domiciliaria sin mandamiento), y no culposa, ya que tampoco en esta forma hay una representación de un deber de cuidado que podía observar previendo, y cumpliendo lo que ordena la ley.

f) Punibilidad

La punibilidad es la consecuencia necesaria de un delito, que consiste en el merecimiento de una pena, en función o por la razón de la comisión de un hecho ilícito; dichas penas se encuentran establecidas en el Código Penal Federal y en éste caso en el Código Fiscal de la Federación, por considerarse un delito especial.

Pavón Vasconcelos afirma que la punibilidad es “la amenaza de pena, que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social”¹¹.

En este sentido, la punibilidad que establece el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, para este delito cometido por los servidores públicos se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, y por lo tanto no es considerado como un delito grave, pues el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, y no lo señala expresamente en dicho catálogo como tal, pero en el Código Financiero del Distrito Federal, el artículo 604 es de 2 a 9 años de prisión, este mismo delito procede de oficio por cualquier persona y, que para tal efecto, es un delito grave en el Distrito Federal, pues la suma del mínimo y máximo, dividido en dos, da como resultado más de 5 años.

4.4 Requisitos de Procedibilidad

Son las condiciones que legalmente deben satisfacerse para que se pueda proceder en contra de quien ha cometido un hecho delictuoso y que sin que se dieran estas condiciones, el ministerio público, al haberse realizado la averiguación previa y haber ejercitado la acción penal, no podría llevarse a cabo el desarrollo normal del procedimiento.

¹¹ Pavón Vasconcelos, Francisco Herberto, Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México 2002, Pág. 45

En el derecho mexicano los requisitos de procedibilidad son: querrela, excitativa y autorización, además de la denuncia con sus características especiales.

La denuncia es un requisito de procedibilidad, porque en términos del artículo 16 Constitucional, para que el ministerio público pueda ejercitar la acción penal es necesario que exista denuncia o querrela. Cualquier persona puede formular la denuncia, ya sea la víctima, el ofendido o cualquier tercero como agentes de la policía judicial, de otra corporación o hasta el ministerio público; para este último no existe impedimento para que la realice.

a) Oficio

La denuncia es un medio informativo que es utilizado para hacer del conocimiento del Ministerio Público lo que se sabe acerca del delito, ya sea que el propio portador de la noticia, sea el afectado o bien que el ofendido o víctima sea un tercero.

Conforme al Maestro Barragán ¹²a los apuntes del curso de formación para Oficial Secretario de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, *“la palabra denuncia, o el vocablo denunciar, desde un punto de vista gramatical, significa aviso, poner en conocimiento de la autoridad competente, verbalmente o por escrito, lo que sabe respecto de la comisión de hechos que son o pueden ser delictivos. La denuncia se define como el acto procedimental mediante el cual se pone en conocimiento de la autoridad la comisión de un delito que se persigue de oficio”*.

Rivera Silva define la denuncia como la relación de actos que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora, por cualquier persona, con el fin de que esta tenga conocimiento de ellos. La denuncia, definida en la forma que antecede, contiene los siguientes elementos:

¹² Barragán Salvatierra, Carlos, Derecho Procesal Penal, Segunda Edición, Editorial McGraw-Hill, 2004, Pág. 89

*Relación de actos que se estiman delictuosos

*Hecha ante el órgano investigador, y

*Hecha por cualquier persona.

La denuncia puede presentarla cualquier persona en cumplimiento de un deber impuesto por la ley.

Por tal motivo, es necesario tomar en cuenta que el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, cuando es cometido por los propios servidores públicos, la facultad para ejercer la acción penal, es por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante previa querrela, y que es un obstáculo procesal, pues el contribuyente otorgaría fácilmente el perdón, aunque la afectación más grave es a la sociedad misma.

b) Querrela

Para Colín Sánchez,¹³ la querrela es un “*derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido, es decir uno de los medios legales a que se recurre para poner en conocimiento del órgano competente, que se ha cometido o se pretende cometer un delito*”.

Si la querrela es la facultad ejercida por quien es afectado directamente en el delito, el contribuyente deberá utilizar, esta figura jurídica para defender su derecho, cuando en un acto de autoridad como consecuencia de una visita domiciliaria, se violen las disposiciones fiscales, por no presentarse un mandamiento escrito de autoridad competente.

Por su parte, el artículo 264 del Código de Procedimientos Penales del Distrito Federal, señala, cuando para la persecución de los delitos sea necesaria la querrela de parte ofendida, bastará que ésta, aunque sea menor de edad, manifieste verbalmente su queja. Se reputará parte ofendida por tener por satisfecho el requisito de la querrela necesaria, a la víctima o titular del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por la conducta imputada al indiciado,

¹³ Colín Sánchez, Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Porrúa 2004, Pág. 113

y tratándose de incapaces, a los ascendientes y a falta de estos, a los hermanos o a los que representen a aquellos legalmente; cuando la víctima por cualquier motivo no se pueda expresar, el legitimado para presentar la querella.

El jurista Binding quien lo cita el Maestro Barragán “*no es partidario de la querella porque cuando el Estado delega sus facultades en manos de los particulares y el delito no se castiga, ya sea porque el querellante no presenta a tiempo su queja o porque está en manos de su representante inactivo, aquella no alcanza su objeto y la justicia sufre una lesión*”¹⁴.

En este sentido, “Ferri también se muestra inconforme con la querella y plantea como fundamento que si los delitos representan un peligro para la sociedad, es incuestionable que deba perseguirse y no dejar el castigo al arbitrio de los particulares. Por otra parte, si dichas conductas, debido al carácter público del derecho penal, únicamente afecten intereses particulares deberían de desaparecer de los Códigos”¹⁵.

Por tal motivo, cuando hablamos del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, en donde previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querella para que proceda tal delito, tendríamos que considerar que la afectación y el peligro a la sociedad, es más relevante, que la afectación al contribuyente, pues en su gran mayoría no se ejerce tal facultad y no se castiga el delito, quedando impune las malas actuaciones del servidor público.

¹⁴ Barragán Salvatierra, Carlos, Ob. Cit. Pág. 135

¹⁵ Ibidem, Pág. 136

1. Las leyes fiscales mexicanas deben de ser claras y sencillas para que se puedan aplicar correctamente y evitar conflictos que se susciten entre el contribuyente y el Estado.
2. El derecho penal y el Código Fiscal de la Federación en la regulación de su ley especial tienen como finalidad la aplicación de las penas y medidas de seguridad.
3. Toda tipificación de un delito fiscal, ya sea cometido por el contribuyente o los servidores públicos, deben de tener una pena como medio de control del Estado.
4. El Código Fiscal de la Federación, tiene establecido su propio capítulo especial sobre los delitos fiscales, pero su regulación confunde su aplicación cuando son cometidos por los servidores públicos, quedando así, en un estado de indefensión el contribuyente afectado por la visita domiciliaria.
5. Las visitas domiciliarias deben de ser realizadas y cumplidas conforme ordena el principio de legalidad establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y las demás leyes fiscales.

6. La teoría general del delito, es base fundamental para poder comprender y analizar los elementos que integran un delito y éste debe estar establecido en el Código Penal Federal, en la doctrina jurídica penal, en los principios generales del derecho Penal y la jurisprudencia; por lo tanto, cuando una ley especial contiene un delito, deberá aplicar solamente su propio capítulo específico respecto al derecho sustantivo, pero no tener la idea de implementar un capítulo general, por la razón de confundir las disposiciones generales del delito; pues evitaríamos conflictos en la aplicación de las normas penales.
7. Toda actuación de legalidad que se realice al contribuyente deberá ser por autoridad fiscal competente, pues todas las autoridades tienen jurisdicción, pero no competencia; entendida ésta por la limitación de su actuación.
8. El Legislador, debe siempre buscar en la creación de las normas fiscales la sencilla y correcta aplicación de sus leyes, como derecho a la seguridad jurídica y la justicia.
9. Los sujetos en el derecho tributario son; activo y pasivo, por una parte la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, y por la otra parte; el contribuyente.
10. Los sujetos en el derecho penal son; activo y pasivo, el primero es quien realiza la ejecución del delito, y el segundo; es quien resiente en su esfera de derechos la afectación del bien jurídico tutelado por la Ley; por lo tanto, en materia fiscal, el sujeto pasivo es el contribuyente afectado por el acto de autoridad, y no la autoridad fiscal para interponer la querrela.

11. La aplicación y procedencia del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, da como resultado un delito de imposible punibilidad, por estar regulado en un capítulo especial y no en Código Penal Federal como abuso de autoridad.
12. De la relación jurídica tributaria nacen los derechos y obligaciones del sujeto activo y sujeto pasivo, donde debe regir estrictamente el Principio de Legalidad.
13. El primer acto de molestia que la autoridad fiscal debe observar es que la orden de visita cumpla con todos los requisitos, y sea ordenada o practicada por quien tenga facultades expresamente señaladas en la Ley del Servicio de Administración tributaria, Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria, los acuerdos por el que señalan el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Acuerdo por el que se delegan facultades en los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria.

PROPUESTAS

1. Reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación; para que el contribuyente afectado pueda denunciar ante el Ministerio Público Federal la procedencia del tipo penal establecido en el artículo 114, del mismo ordenamiento, y pueda ser de oficio, y sea configurado este delito en todos sus elementos típicos y pueda ser punible.

2. Reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, está orientada a la punibilidad del artículo 114; a los servidores públicos que ordenen o practiquen una visita domiciliaria sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, pues su regulación actual depende de la querrela que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
3. Que el Código Fiscal de la Federación, solamente tenga establecido los tipos de los delitos fiscales, y las reglas generales se apliquen supletoriamente a las disposiciones del Código Penal Federal y sus leyes procesales.
4. El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación es el tipo principal establecido, pero para que este tenga sentido y coherencia, se tiene que complementar con un tipo accesorio, en este caso lo establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, pues al cambiar la denominación de procedibilidad de querrela, que es realizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por un delito oficio, no solamente el contribuyente, sino toda persona que tenga conocimiento del delito y por lo tanto, el mismo Estado.
5. El bien jurídico de los delitos fiscales, es la hacienda pública; sin embargo cuando el delito es cometido por un servidor público, es la seguridad jurídica del contribuyente, pero en específico la inviolabilidad de la documentación fiscal.
6. La propuesta de reforma del Artículo 92 para la procedencia del tipo penal del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, para ser típico y punible, es la siguiente;

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela respectiva; excepto en aquellos en que participen servidores públicos en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, en cuyo caso cualquiera podrá denunciar los hechos ante el Ministerio Público Federal.

BIBLIOGRAFÍA

MARTINEZ BAHENA, JOSE LUIS, *Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Sista, México 1989

GORGOA LOPEZ, ANA LAURA, *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México 2000

GONZALEZ RODRIGUEZ, ALFONSO, *La Justicia Tributaria en México*, Primera Edición, Editorial Jus, México 1992

ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL de JESUS, *Manual de Derecho Tributario*, Primera Edición, Editorial Porrúa México 2005

ORTEGA MALDONADO, JUAN MANUEL, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México 2004

SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO, *Derecho Tributario*, Segunda Edición 1988, Cárdenas Editor y distribuidor, Primera Reimpresión México 1999

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición 1999, Editorial Oxford University Press, México

SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tercera Edición, Editorial Porrúa México 2003

ZAMORA JIMENEZ, ARTURO, *Cuerpo del Delito y Tipo Penal*, Quinta Reimpresión 2002, Angel Editor México

LOPEZ BENTACOURT, EDUARDO, *Teoría del Delito*, Octava Edición 2000, Editorial Porrúa, México

PORTE PETIT CANDAUDAD CELESTINO, *Apuntes de la Parte General del Derecho Penal*

MORINEAU IDUARTE, MARTA, *Derecho Romano*, Cuarta Edición, Oxford, México 1998

PEREZ BECERRIL, ALFONSO, *Dictamen Fiscal Análisis Jurídico*, Editorial Porrúa, México 2005

ZAMUDIO URBANO, RIGOBERTO, *Sistema Tributario en México*, Editorial Porrúa, México 2005

GOMEZ LARA, CIPRIANO, *Teoría General del Proceso*, Editorial Oxford University, México 2004

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, *Facultades de Comprobación Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2001

MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Penal Fiscal Parte General*, Primera Edición, Lazcano Garza Editores 1993

DIEP DIEP, DAÑIEL, *El Juicio por Responsabilidad en Materia Fiscal*, Primera Edición Octubre 2002, Editorial PAC, S.A de C.V

CANALES PICHARDO, VICTOR MANUEL, *Delitos Fiscales*, Primera Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2003

TORRES LOPEZ, MARIO ALBERTO, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2001

DIEP DIEP, DAÑIEL, *El Tributo y la Constitución*, Primera Reimpresión, México Abril 2000, Editorial PAC, S.A de C.V

REBOLLEDO HERRERA, OSCAR, *Introducción al Derecho Fiscal*, Primera Edición, 2002, Colección Francisco J. Santamaría Pensamiento y Estudios Jurídicos.

SANCHEZ MIRANDA, ARNULFO, *Aplicación Practica del Código Fiscal 2007*, Introducción al Derecho Fiscal, Quinta Edición, 2007, México, ISEF.

MAGGIORE, GIUSEPPE, *Derecho Penal I*, Editorial Themis, Bogotá, 1989.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, S.A de C.V, Tercera Edición, México 1996.

BEJARANO SANCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, Editorial Oxford University, Quinta Edición 1999, México

GABINO FRAGA, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 43, Edición, México, 2003

CUELLO CALÓN, Eugenio, *Derecho Penal. Parte General*, Tomo I, novena Edición, Editora Nacional, Mexico 1961.

BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos, *Derecho Procesal Penal*, Editorial McGraw-Hill, Segunda Edición, México 2004.

CODIGOS Y LEYES

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- *Código Fiscal de la Federación 2008
- *Código Penal Federal 2008
- *Código Federal de Procedimientos Penales 2008
- *Código Financiero para el Distrito Federal 2008
- *Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- *Ley del Servicio de Administración tributaria
- *Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
- *Acuerdo por el que se señalan el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- *Acuerdo por el que se delegan facultades en los servidores públicos de servicio de administración tributaria
- *Ley Federal de Derechos del Contribuyente

INTERNET

<http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>