

00781  
12  
25

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO  
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



## EL TIPO EN LOS DELITOS FISCALES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE  
DOCTOR EN DERECHO  
P R E S E N T A

**ROBERTO DIAZ CORDOVA Y LOPEZ**

TUTOR: DR. GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VAZQUEZ

MEXICO, D. F.

1999

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN.

273970



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

A MI ESPOSA NORMA CECILIA

COMPAÑERA INCANSABLE QUE CON SU AMOR Y PACIENCIA HA HECHO POSIBLE  
LOS LOGROS MAS IMPORTANTES DE MI VIDA.

A MIS HIJOS

MOTIVO DE MI CONSTANTE SUPERACION

A MIS MAESTROS

POR SUS ATINADOS COMENTARIOS EN LA ELABORACION DE ESTE TRABAJO.

EL TIPO EN LOS DELITOS FISCALES

I N D I C E

INTRODUCCION I

C A P I T U L O I

P R E S U P U E S T O S D E L D E L I T O

	PAG.
1. ELEMENTOS DEL TIPO	1
1.1 LA CONDUCTA	6
1.2 LA TIPICIDAD	19
1.3 LA ANTIJURIDICIDAD	28
1.4 LA IMPUTABILIDAD	46
1.5 LA CULPABILIDAD	62
1.6 LA PUNIBILIDAD	88
2. EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO	96
3. EL SUJETO PASIVO DEL DELITO	103

C A P I T U L O I I

T I P I C I D A D

1. CLASIFICACION DE ACUERDO AL TIPO	117
2. ELEMENTOS DEL TIPO CON REFERENCIA ESPECIFICA AL DELITO FISCAL	128
A) OBJETIVOS	129
B) SUBJETIVOS	134
C) NORMATIVOS	137

3. ATIPICIDAD	140
4. LOS PRINCIPIOS PENALES APLICABLES AL TIPO	144
A) IN DUBIO, PRO REO	145
B) NON BIS INIDEM	150
C) NO ABSOLUCION DE LA INSTANCIA	153
D) NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE	155
E) NEMO DAMNATUS NISI AUDITUS NADIE PUEDE SER CONDENADO SIN SER OIDO	156
F) NADIE PUEDE SER COACCIONADO A DECLARAR EN SU CONTRA	160
G) IURA NON SINGULAS PERSONAS, SED GENERALITER CONSTITUUNTUR - GENERALIDAD ANTE LA LEY	165

C A P I T U L O    I I I

L O S   D E L I T O S   F I S C A L E S

1. EL DELITO DE CONTRABANDO	169
1.1 CONSUMACION DEL DELITO	172
1.2 PRESUNCION DEL DELITO DE CONTRABANDO	178
1.3 DELITO ASIMILABLE AL DELITO DE CONTRABANDO	183
1.4 EL CONTRABANDO CALIFICADO	190
1.5 PENA POR EL DELITO DE CONTRABANDO	192

2. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	196
2.1 EL FRAUDE GENERICO	197
2.2 EL FRAUDE FISCAL	200
2.3 EL FRAUDE CALIFICADO	205
2.4 DELITO ASIMILABLE AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	210
2.5 PENA	219
3. DELITOS DE OMISION	221
3.1 PRESENTACION DE DECLARACIONES	222
3.2 SISTEMAS CONTABLES	224
3.3 DESTRUCCION DE LIBROS	227
4. OTROS DELITOS FISCALES	228
4.1 DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	228
4.2 DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES	232
4.3 DELITOS RELACIONADOS CON LA ALTERACION O DESTRUCCION DE APARATOS DE CONTROL O SELLOS FISCALES	235
4.4 DELITOS COMETIDOS POR FUNCIONARIOS PUBLICOS QUE VISITEN O EMBARGUEN SIN MANDAMIENTO ESCRITO	238
4.5 DELITOS COMETIDOS POR SERVIDORES PUBLICOS POR AMENAZAS	240
4.6 DELITOS POR ROBAR O DESTRUIR MERCANCIAS EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO	241

**FUENTES DOCUMENTALES:**

**I. OBRAS GENERALES**

**II. HEMEROGRAFIA**

**III. LEGISLACION**

**IV. DIARIOS OFICIALES**

## I N T R O D U C C I O N

Por su característica volátil o constantemente cambiante, la disciplina fiscal se ha convertido actualmente en una materia relevante y de máximo interés para todos los mexicanos, pues cada día se ven afectados por el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, las cuales se incrementan, en tanto que disminuye la capacidad contributiva de los contribuyentes en general, capacidad que se ha visto deteriorada también, debido a la situación económica imperante en el país.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala el fundamento que justifica la imposición de las contribuciones por parte del gobierno.

Este fundamento Constitucional, no sólo se encuentra establecido en el popularmente conocido artículo 31, fracción IV, que establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sino también en otros artículos del mismo ordenamiento, que protegen el derecho que tienen los ciudadanos a que se les considere inocentes hasta el momento de ser oídos y vencidos en juicio, seguido ante los tribunales previamente establecidos, de conformidad con lo que señala el artículo 14 Constitucional.

Adicionalmente, de conformidad con lo que establece el artículo 19 Constitucional, ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a disposición, sin que se justifique con auto de formal prisión y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que acrediten los elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido.



---

Estos principios deben ser considerados por la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, con objeto de que su actuación se vea apegada a derecho, al determinar el correcto entero y pago de las contribuciones.

Las contribuciones se caracterizan por una serie de elementos, tanto objetivos, como subjetivos y normativos, que se utilizan para distinguirlos de otra clase de ingresos de carácter fiscal, tanto la entidad que impone el tributo ( SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ), así como quien lo paga ( CONTRIBUYENTE ), deben coincidir en el aspecto, tanto de destinar los recursos a sufragar los gastos publicos, por parte del primero, convenciendo al segundo de que así es, así como que el segundo, al pagar la contribución, tenga el convencimiento que dichos recursos tendrán el destino para el cual fueron creados.

Derivado de la imposición de las contribuciones y ante su posible omisión, el contribuyente tiene una serie de obligaciones de carácter formal que le señala el Código Fiscal de la Federación, las cuales debe cumplir, de acuerdo a lo dispuesto en el ordenamiento en comento.

De igual manera, existe una serie de prohibiciones a que debe ajustarse el contribuyente, quien al adecuarse a las mismas, se coloca en la posición de infractor o delincuente, dependiendo de la gravedad de la falta cometida.

---

Existe también una gran cantidad de atribuciones que se otorgan a la autoridad fiscal, en el Código Fiscal de la Federación, al ejercer sus facultades de fiscalización, a fin de recaudar tanto las contribuciones, como otros ingresos, tales como los derechos y aprovechamientos a que los mismos están sujetos, dichas facultades son amplísimas, ya que cuentan con un elemento que les otorga esa característica y que se conoce como discrecionalidad.

Contra las facultades mencionadas anteriormente, el contribuyente cuenta con medios de defensa que la ley le otorga, a través del ordenamiento anteriormente señalado, con objeto de contrarrestar los actos que realiza la autoridad fiscal en atención, entre otras, a sus facultades de carácter discrecional.

Los medios de defensa con que cuenta el contribuyente en materia fiscal, se refieren al recurso de revocación, el cual se presenta ante la autoridad que emitió el acto, o al juicio de nulidad, que debe presentarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Todo lo anterior, ha creado la inquietud de efectuar un análisis del tipo en los Delitos Fiscales, el cual resulta de gran importancia y trascendencia para la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que es uno de los principios de jerarquía Constitucional en que debe sustentarse el sistema de contribuciones de nuestro país.

Las diversas conductas que realizan los contribuyentes, los colocan en múltiples situaciones que la ley fiscal ha señalado como delitos; sin embargo, a fin de cumplir cabalmente con el principio de impartición de justicia en materia fiscal, es indispensable tomar en consideración, tanto las circunstancias atenuantes, así como las agravantes del caso, determinando con la mayor precisión la gravedad de la falta cometida por el contribuyente, así como el daño real causado al fisco federal.

En ocasiones el contribuyente comete faltas provenientes de errores involuntarios en su contabilidad, los cuales pueden ser corregidos, incluyendo los elementos accesorios de las contribuciones, como son los recargos y las sanciones administrativas, así el daño causado al fisco se restaura.

Tales errores, en su mayoría son faltas de carácter administrativo, que; sin embargo, son considerados por el Código Fiscal de la Federación como delitos, los cuales conllevan una serie de elementos subjetivos que dejan al contribuyente en una posición delicada, lo cual provoca la querrela que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo que algunos de esos delitos carecen de tipo penal para poder configurarse.

Como consecuencia de todas las situaciones mencionadas anteriormente, ha surgido la inquietud de elaborar la presente obra, cuya hipótesis principal se centra en que algunas conductas que realizan los contribuyentes en materia fiscal, son infracciones y no delitos, ya que en virtud de la falta de una adecuada legislación tributaria, éstas carecen de tipo penal.

Al efecto, el presente trabajo se divide en tres capítulos, los que son desarrollados bajo el método deductivo, tomando en consideración principios generales, que se aplican a fin de llegar a conclusiones particulares en la materia.

El primer capítulo se refiere a los presupuestos del delito, examinando en primer lugar los elementos que lo conforman, así como los sujetos activos y pasivos del delito, referidos al delito en general y al delito fiscal.

Cabe aclarar, que el primer capítulo ha sido investigado desde dos puntos de vista, tanto desde el punto de vista doctrinario, así como haciendo referencia a las nuevas disposiciones que al respecto señala el Código Penal en materia Federal.

En el capítulo segundo, se investiga la adecuación de la conducta al tipo; es decir, la tipicidad, iniciando con la clasificación de acuerdo al tipo, así como los elementos del tipo, como son los elementos objetivos, subjetivos y normativos, haciendo referencia en lo particular al delito fiscal.

Asimismo, se analiza el concepto de atipicidad y sus consecuencias en la comisión del delito en materia fiscal, así como los principios generales del derecho aplicables al tipo en la misma materia.

Adicionalmente, se tratan los delitos fiscales en particular, iniciando con el delito de contrabando, su consumación, la presunción de la comisión de dicho delito, el delito asimilable al delito de contrabando, el contrabando calificado, y finalizando con la pena por el delito de contrabando.

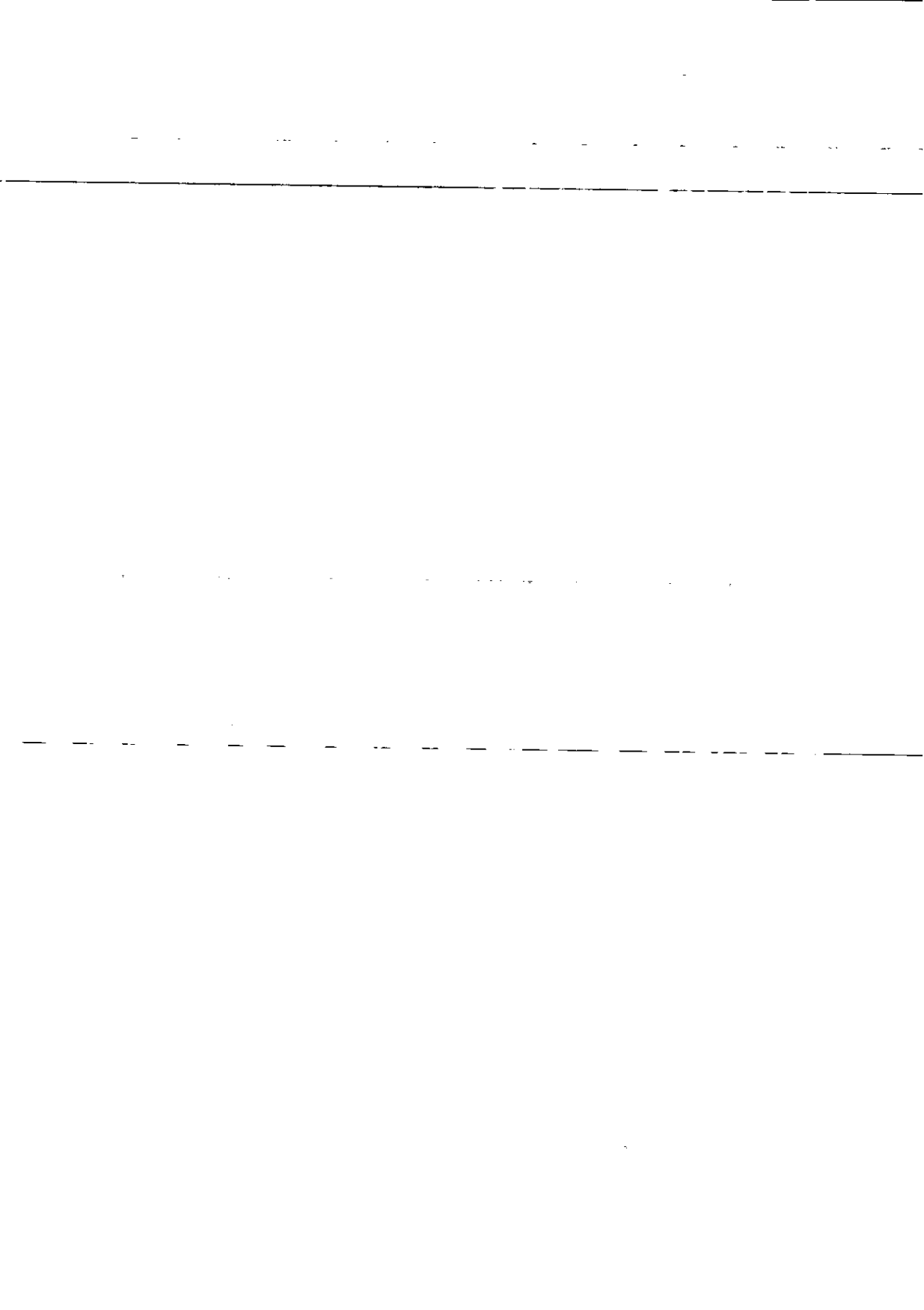
Posteriormente el delito de defraudación fiscal, refiriéndose primero al fraude genérico, siguiendo con el fraude fiscal, el fraude calificado, el delito asimilable al delito de defraudación fiscal así como la aplicación de las penas.

Continuando con los delitos de omisión, tratando específicamente la presentación de declaraciones, los sistemas contables y la destrucción de libros también referidos a la contabilidad.

Por último, se analizan otros delitos fiscales, tales como los relacionados con el registro federal de contribuyentes, los cometidos por depositarios o interventores, los relacionados con la alteración o destrucción de aparatos de control o sellos fiscales, los cometidos por funcionarios públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito.

También se analizan aquellos delitos cometidos por servidores públicos por amenazas y los delitos por robar o destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

Siguiendo las apreciaciones vertidas anteriormente, a continuación se aborda el desarrollo de los capítulos mencionados.



## C A P I T U L O I

### 1. ELEMENTOS DEL TIPO

Antes de iniciar el estudio de los elementos del tipo, es necesario mencionar el artículo 14 Constitucional, como antecedente del tipo, el cual señala lo siguiente:

" A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho " .

El hecho de que las leyes se publiquen en forma clara y las situaciones se adecúen al contenido de las mismas, constituye una seguridad para todos los contribuyentes, en el sentido de que las normas deben ser iguales para todos y conducen a la plena legalidad de los actos de autoridad.

En el caso de la comisión de delitos, las leyes deben ser perfectamente aplicables a los casos concretos y de éste modo, si faltare el mínimo requisito que exige la ley, los sujetos no se encontrarán comprendidos dentro de tales leyes y por lo tanto no podrán ser considerados delincuentes.

De la misma manera, no se podrán cobrar impuestos sino a las personas que sean contribuyentes y que se encuentren en los supuestos previstos en las leyes fiscales.

Todo lo anterior está sustentado en la máxima " NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE ", que se tratará más adelante al tratar el tema de los principios penales aplicables al tipo.

Por lo que se refiere a las situaciones ajenas a los casos previstos anteriormente, la autoridad judicial puede resolver la controversia con apoyo en la ley, y si ésta no resuelve el problema, se deberán aplicar los principios generales del derecho.

Igualmente, se debe analizar como antecedente del tipo, el artículo 19 Constitucional, el cual señala lo siguiente:

" Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que acrediten los elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan probable la responsabilidad de éste. La prolongación de la detención en perjuicio del inculcado será sancionada por la ley penal. Los custodios que no reciban copia autorizada del auto de formal prisión dentro del plazo antes señalado, deberán llamar la atención del juez sobre dicho particular en el acto mismo de concluir el término, y si no reciben la constancia mencionada dentro de las tres horas siguientes pondrán al inculcado en libertad.... ".

Una de los más grandes problemas que ha afrontado el gobierno mexicano a través de los años, ha sido el poder establecer normas que eviten los abusos de las autoridades, pues ha sido costumbre el detener en forma indefinida a los acusados de algún delito, sin que medie justificación alguna; asimismo, en materia fiscal; es decir, tratándose de asuntos correspondientes a la fiscalización, recaudación y administración de los impuestos, también se detiene al contribuyente antes de que sea declarado formalmente culpable de algún delito.

Para Porte Petit, citado por Fernando Castellanos Tena:

" La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, que se resume en la fórmula Nullum Crimen Sine Tipo " (1).

Bajo estas consideraciones se puede decir que la tipicidad es el presupuesto de lo antijurídico.

Mezger, citado por Fernando Castellanos Tena, afirma:

" El que actúa típicamente actúa también antijurídicamente, en tanto no exista una causa de exclusión del injusto. El tipo jurídico-penal... es fundamento real y de validez ("Ratio Essendi") de la antijuricidad, aunque se reserva, siempre, de que la acción no parezca justificada en virtud de una causa especial de exclusión del injusto. Si tal ocurre, la acción no es antijurídica, a pesar de su tipicidad " (2).

De lo anterior, se desprende que desde el punto de vista del derecho penal, toda conducta típica es siempre antijurídica, con la salvedad de la presencia de una causa excluyente de responsabilidad; por lo que, para que una conducta del hombre se constituya en un acto contrario a la ley fiscal, primeramente se requiere que se incumpla la obligación fiscal, además dicha conducta debe ser típica, antijurídica y culpable; es decir, el hecho ilícito debe encuadrar en la norma establecida por la ley.

En el caso de no integrarse todos los elementos constitutivos del tipo legal, se puede hablar de otra figura denominada atipicidad; o sea, la falta de adecuación de la conducta al tipo cuando hay ausencia de tipo, quiere decir que el legislador omitió describir una determinada conducta, la cual debía considerarse como un delito.

---

(1) CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal (Parte General), Trigesimaséptima edición, Edit. Porrúa, S.A México, 1997, p. 168.

(2) Idem., p. 167.



La Constitución de 1917 dió la pauta para precisar claramente los elementos fundamentales que debe contener una resolución judicial y que son: la comprobación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad del acusado.

Deberá quedar asentado en el auto de formal prisión, primeramente el hecho delictuoso que se atribuye al sujeto; a continuación, los elementos que integran el delito que se le imputa, así como la indicación de lugar, tiempo y todas las demás circunstancias en que cometió el hecho y, por último, los datos que se desprendan de la investigación previa, los cuales deben ser suficientes para comprobar el cuerpo del delito, así como la probable responsabilidad del inculpaado.

En principio, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, protege a las personas contra los abusos de las autoridades en general, quienes deben llenar una serie de requisitos necesarios e indispensables que acrediten el tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan probable su responsabilidad, antes de dictar una resolución, con la que se inicia prácticamente el proceso o actuar arbitrariamente ejerciendo su poder de imperio sobre los obligados a seguir las disposiciones que la norma establece.

Después de haber señalado brevemente los antecedentes aplicables al tipo, se debe definir que se entiende por tipo y que se entiende por tipicidad, a efecto de no confundir estos conceptos.

Al respecto es posible afirmar que el tipo es la creación legislativa, la descripción de un hecho realizado por el Estado en los preceptos penales. En otras palabras, es la descripción legal de un delito.

Por otro lado, la tipicidad es el encuadrar la conducta en el supuesto previsto por la norma; es decir, la adecuación de un hecho o una conducta a la hipótesis legislativa.

De acuerdo con lo que señala García Domínguez:

" Las obligaciones fiscales consisten en un pagar, un hacer y un tolerar y dado que la infracción fiscal es incumplimiento de una obligación fiscal, el verbo que constituye el núcleo del tipo será el mismo que se usa para describir la obligación, pero precedido de una negación si la obligación es de hacer o de tolerar; o se usará otro verbo que contradiga la conducta obligada.

Por ejemplo: Si la obligación es " pagar ", la infracción será " no pagar " o " eludir " el pago; si la obligación es " no tener " en las fábricas instalaciones diversas de las autorizadas por el fisco, la infracción será " tener ", etc.; si la obligación es un tolerar, como sería tolerar los procedimientos de comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales, la infracción consistente en incumplir deberes será un " resistirse a tolerar "; y se suprimirá la negación que aparece en la obligación si se trata de un no hacer " (4).

Ahora bien, después de haber dejado clara la diferencia entre el tipo y la tipicidad, se procederá a estudiar cada uno de los elementos del tipo, a saber: La conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad; iniciando con el que se denomina conducta.

### 1.1 LA CONDUCTA

El autor Fernando Castellanos Tena al referirse al término conducta, señala que:

" ...dentro de él se puede incluir correctamente tanto el hacer positivo como el negativo " (5).

---

(4) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, Derecho Fiscal-Penal, La Infracción y las Multas Fiscales, Edit., Porrúa, S.A., México, 1994, p. 173.

(5) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., Nota 1, p. 147.

Por otro lado, la ausencia de tipicidad aparece cuando existe el tipo, pero la conducta no se adecúa a él, como en el caso de quien consigne en las declaraciones ingresos mayores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes; el hecho no es típico, ya que la acción no se adecúa exactamente a lo descrito por el legislador, en donde señala, que para configurarse el delito de defraudación fiscal, " que se consignent deducciones falsas o ingresos menores ".

En toda atipicidad existe la falta de tipo, ya que si un hecho no encuadra exactamente en el previsto en la norma, no existe tipo con respecto a él.

De acuerdo con lo expresado por Fernando Castellanos Tena, las causas de atipicidad se pueden reducir a lo siguiente:

" a) Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo; b) Si faltan el objeto material o el objeto jurídico; c) Cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas en el tipo; d) Al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en ley; e) Si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos; y, f) Por no darse, en su caso, la antijuricidad especial " ( 3 ).

Dentro del estudio del incumplimiento de la obligación fiscal, uno de los elementos sustantivos que la configuran, es la tipicidad, por lo que únicamente se podrá estar en presencia de incumplimiento de una obligación fiscal, cuando la conducta se encuentre encuadrada en el tipo.

Sólo será castigada con una sanción, aquella conducta que se adecúe estrictamente a la norma fiscal dictada por el legislador y plasmada en la ley.

---

(3) Idem., p.17.

En cuanto acontecimiento consciente y con representación motivada podría decirse que el acto humano va encaminado hacia el propósito y la acción voluntaria quiere decir voluntad de causación; es decir, " Querer ", lo cual significa un acto concreto de voluntad en el que se coloca una persona como causa de realización de un resultado.

El autor Jiménez de Asúa señala que:

" Esa voluntad no tiene para que relacionarse con el libre albedrío, precisa ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con un motivo determinado " (7).

Esta voluntad es un actuar humano voluntario, encausado conscientemente a la obtención de un fin determinado.

De ahí que Miguel Angel García Domínguez, citando al autor Jiménez de Asúa, señale que:

" Los elementos de la conducta son tres: Manifestación de voluntad; Resultado; y, Nexo causal entre aquella y éste" (8).

El acto es la manifestación de la voluntad, que mediante una acción produce un cambio en el mundo exterior.

La conducta del hombre se manifiesta ya sea en la acción o en la omisión. La conducta a diferencia de otras manifestaciones, se expresa por atender a un resultado.

El resultado no sólo es aquél cambio en el mundo material constituido por el estricto daño, y menos aún el concreto y efectivo perjuicio que sólo acarrea la responsabilidad de su reparación, también lo es el riesgo o daño potencial; es decir, el peligro.

---

(7) op. cit., p. 336.

(8) JIMENEZ DE ASUA, Luis, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, cit. por GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., p. 158.

---

Este principio nos lleva a afirmar que el elemento objetivo del delito es la conducta, siempre y cuando el tipo legal describa una acción o una omisión; otras veces se le llama hecho, cuando la ley requiere adicionalmente de la acción u omisión, un resultado material, enlazado por un nexo causal.

Puede hablarse de conducta cuando el delito de que se trata es sólo de actividad o inactividad y de hecho cuando el delito es de resultado material.

Se puede hablar de hecho o conducta indistintamente, ya que por hecho se entiende el simple actuar humano con o sin resultado material, la utilidad de la distinción se da cuando al hablar de hecho se designa una conducta, el resultado y su nexo causal y conducta cuando el tipo solo exige un acto u omisión.

Por su parte, el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Tratado de Derecho Penal ", indica lo siguiente:

" La manifestación de la voluntad es la actividad externa del hombre, que necesita esclarecerse con más prolijidad... todo resultado es imputable si se refiere a la causalidad psíquica del sujeto; pero no se trata de determinar la mera imputación de un resultado por la existencia de dolo o de culpa, sino de determinar con exactitud la índole del acto externo y la voluntad que lo manifiesta " (6).

---

Mientras el hombre no exteriorice su voluntad de delinquir, no puede recibir una sanción.

Se trata de una manifestación de voluntad y con ello va insito que nos referimos a un momento de la conducta humana.

De lo anterior se puede afirmar que la acción es un comportamiento del hombre dirigido a un fin; sin embargo, no deja de ser indispensable aclarar este acerto.

---

(6) JIMENEZ DE ASUA, Luis, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, 5a. Edición actualizada, Edit. Porrúa, S.A., Buenos Aires, 1950, p. 335.

Es necesario analizar el impacto dañoso que causa la infracción fiscal, poniendo de relieve el resultado que produce.

A ese resultado se puede llegar a través de variadas conductas, hasta la ejecución de actos sumamente complejos, que resultan en maquinaciones o simulaciones, que traen como consecuencia una conducta fraudulenta.

El incumplir con una obligación fiscal, se puede transformar en ocasiones en una pérdida de recursos financieros para el fisco y, consecuentemente, en una disminución de los medios de que éste podría disponer para hacer frente a sus fines de utilidad pública.

De este modo, quien sufre el daño causado por el incumplimiento son tanto la sociedad, como los contribuyentes que acatan cabalmente las obligaciones fiscales a que están sujetos, enterando en tiempo y forma sus impuestos.

Ahora bien, con respecto al concepto llamado de resultado, el autor Miguel Angel García Domínguez, en su obra titulada " Derecho Fiscal - Penal ", señala lo siguiente:

" La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse íntegra y oportunamente los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos que han de realizarse para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas, se menoscaban éstos que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho; éstas infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley fiscal - penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil " (11).

Ese daño o lesión producido al cometer la infracción fiscal, es el perjuicio que sufre el fisco en su patrimonio, conjuntamente con los contribuyentes cumplidos; sin embargo, para sancionar esa infracción, debe atenderse a la gravedad de la falta cometida y no tanto a la naturaleza de la misma.

---

(11) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 162.

Con respecto al concepto jurídico - penal de resultado, el autor Edmund Mezger, en su obra " Derecho Penal ", Parte General, señala lo siguiente:

" ....que también puede existir en un sentido amplio y en uno estricto. Resultado del hecho punible en sentido estricto y propio del término (dicho más claramente, " el resultado externo"), es sólo el resultado posterior producido por la conducta corporal del autor " (9) .

Asimismo, el autor Manzini, citado por Luis Jiménez de Asúa y con el mismo objetivo de Mezger de construir una doctrina común para los llamados delitos " formales " y "materiales", señala que:

" Por evento se entiende no sólo el resultado material de una acción u omisión, sino también la acción o la omisión en sí misma considerada, cuando es suficiente para concretar un delito " (10) .

El resultado se encuentra intrínseco en la infracción fiscal, constituye en sí mismo el ilícito fiscal; en otras palabras, es la consecuencia de la manifestación de la voluntad que produce un quebrante o amenaza con ello a los intereses del gobierno y de cuya realización la ley hace depender la existencia en el mundo real de la infracción fiscal.

El resultado puede ser de dos formas: De Daño y de Peligro.

El daño es la forma más característica del resultado materialmente concebido; dicho de otra manera, es el mal causado por la infracción fiscal; es decir, es la lesión de un interés.

---

(9) MEZGER, Edmund, Derecho Penal, Parte General, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda edición, México, 1990, p. 104.

(10) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., p. 341.

Asimismo, continúa diciendo el autor García Domínguez:

" La infracción fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal, poner en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para dichos bienes; están en oposición a las condiciones secundarias o complementarias de la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos, las normas que las establecen tutelan de modo indirecto dichos bienes " (12).

Como se pueda apreciar, el resultado no es sólo un cambio en el mundo material, tampoco el estricto daño y menos el efectivo perjuicio causado, sino también es resultado la mutación en el mundo psíquico externo y además lo es el riesgo o daño potencial, así como el peligro que se corre.

Al dejar de cumplir con la obligación fiscal de pagar una contribución, se produce un daño real al bien jurídicamente tutelado; asimismo, en el supuesto de que se incumpla una obligación de hacer, no hacer o tolerar, se tiene el peligro de dejar de pagar la contribución, lo cual es suficiente para dar lugar a la realización típica.

El resultado no estará por consiguiente, en que se incumpla el deber formal, sino que existe un riesgo mayor, que es que se pone en riesgo la recaudación y esto constituye un cambio o mutación en el mundo exterior.

Se puede afirmar que estas infracciones son de peligro social, pues el bien jurídicamente tutelado es la colectividad representada por el Estado y no por una persona específicamente determinada.

---

(12) Loc. cit.



Por lo que se refiere a los distintos elementos que constituyen el hecho de comisión, debe existir necesariamente una relación mutua en el sentido de una relación de causas o relación causal, con objeto de que puedan ser atribuidos al hecho.

Al respecto, el autor Edmund Mezger, señala que:

" La causalidad (relación de causalidad) presupone que no se puede suprimir un suceso determinado (la "causa" y, por consiguiente, el acto de voluntad y su actuación) sin que con ello desaparezca también el "efecto" del mismo en su forma concreta; en otras palabras, aquél suceso es la "conditio sine qua non" del resultado " (13).

Sólo será causa quien ponga una condición culpable y directamente relacionada con el acto.

El mismo autor Mezger, acude a la teoría de la equivalencia debida a Von Buri, en el sentido de que:

" Todas las condiciones son equivalentes con respecto a la causa y como tales constituyen el fundamento de la responsabilidad jurídico - penal. Dado que, de todos modos, el requisito de la culpabilidad (dolo o culpa) limita generalmente la responsabilidad jurídico - penal, no se advierten por lo común, las consecuencias de la teoría" (14).

Algunos penalistas como Mezger y Shonke-Shroder, se inclinan en favor de la teoría de la equivalencia, debido a que sus partidarios consideran que es la única tesis correcta, pues creen que con ello se soluciona el fundamento de la responsabilidad penal.

Lo anterior no siempre es verdad, ya que a veces dicha teoría lleva a soluciones injustas, como por ejemplo, el autor Jiménez de Asúa en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", citando a Binding, señala que:

---

(13) MEZGER, Edmund, op. cit., nota 9, p. 108-109.

(14) op. cit., nota 9, p. 111.

" ...habría que castigar como coautores en el delito de adulterio, no sólo a la mujer que cohabita con un varón que no es su marido y al que yace con ella, sino también al carpintero que fabricó la cama " (15).

Transfiriendo este ejemplo al ámbito fiscal, con una variante y considerándolo correcto; se podría decir, que habría que castigar como coautores en el delito de defraudación fiscal, no sólo al representante legal de la empresa de que se trate, que en la mayoría de los casos ignora a detalle los manejos en la contabilidad, sino también al asesor (responsable de la contabilidad, auditor externo, etc.) que directamente lo indujo al error.

No obstante lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, fracciones III y X, señala lo siguiente:

" Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Fracción III.- La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen.... .

Fracción X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...."

---

(15) JIMENEZ DE ASUA, Luis, Lecciones de Derecho Penal, Compilada y Editada, Edit., Pedagógica Iberoamericana, México, 1995, p. 147.

El problema sobre el nexo causal entre la conducta humana y el resultado delictivo, ha sido muy discutido durante años, sin que se pusieran de acuerdo al respecto; sin embargo, la posición correcta ha venido surgiendo y finalmente parece haber llegado a su cristalización, tanto desde el punto de vista teórico como práctico.

El autor Jiménez de Asúa, indica en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", lo siguiente:

" El gran talento de M.E. Mayer supo atisbar ya el punto de arranque. De un modo taxativo dijo: " En vez de formular la pregunta, que engendra confusión, sobre la causalidad, procede formularla sobre la importancia o relevancia de la relación causal." Por su parte, Beling centró el problema en referencia a los tipos " (16).

Resulta lógico pensar que el camino correcto para llegar a la solución del problema de la causalidad es el tomar en consideración en forma seria los tipos legales delictivos. En materia fiscal, el legislador deberá tomar en cuenta las palabras que utiliza para calificar el delito; es decir, (engaños, errores, omisión, alterar, etc.).

Continúa Jiménez de Asúa diciendo:

" Max Ludwig-Müller al promover la incorporación de la idea de la adecuación a la doctrina de la antijuridicidad, atisbó ya el criterio correcto de que la relevancia o importancia jurídica de la conexión causal sólo puede lograrse adentrándose en los tipos legales, mejor dicho, en el sentido de cada uno de los tipos descritos en la ley " (17).

Al expresar este autor su criterio de relacionar la adecuación con la antijuridicidad, traspasa los límites de lo antijurídico en general, para adentrarse en la esfera de la tipicidad.

Por otro lado, la punibilidad de la responsabilidad del autor, debe determinarse de acuerdo a tres supuestos que enuncia el autor Jiménez de Asúa de la siguiente manera:

---

(16) Idem., p. 148.

(17) Loc. cit.

" a) La relación causal entre la conducta voluntaria y el resultado que ha de establecerse conforme al único criterio correcto en materia de causalidad, es decir, la teoría de la equivalencia de condiciones (también denominada doctrina de la condición o de la *conditio sine qua non*).

b) La relevancia jurídica de la conexión causal, que ha de determinarse en cada tipo, es decir, en cada una de las descripciones típicas de la parte especial de los códigos, investigando su sentido, para decidir en concreto si el nexo causal que une evidentemente la conducta voluntaria al resultado, es relevante para responsabilizar penalmente al autor, conforme a la tipicidad legal " .

c) La culpabilidad del sujeto en relación al resultado, que es un tercer momento de índole subjetiva y, por ende, de naturaleza totalmente distinta a la de los presupuestos anteriores " (18) .

Debe considerarse como relevante el supuesto de la culpabilidad del resultado, siempre y cuando se compruebe la causalidad y su relevancia penal; es decir, una vez que se hubiere comprobado la tipicidad de la acción.

El problema de la causalidad está relacionado con el concepto de acto, ya que éste abarca tanto el hacer como el omitir.

Al respecto, el autor Jiménez de Asúa, en su obra " Principios de Derecho Penal, La Ley y el Delito " , señala lo siguiente:

" De esta doble y contrapuesta forma de actividad ha nacido una clasificación de las infracciones, objeto de polémica y largo estudio...La omisión simple y la comisión responden a la naturaleza de la norma. Si ésta es prohibitiva: " no matarás", su quebrantamiento crea un delito de acción; si es imperativa: "socorrerás", el hecho de vulnerarla supone un delito de omisión " (19) .

---

(18) Idem., P. 149 y 150.

(19) JIMENEZ DE ASUA. Luis, Principios de Derecho Penal, La Ley y el Delito, Abeledo-Perrot, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1990, p. 216.

La omisión es la acción de un no hacer determinado, en ella existe el nexo que conecta el no hacer concreto del sujeto con el resultado de que no exista un cambio en el mundo exterior; es decir, la causalidad.

Al efecto, Mezger señala:

" El hecho de omisión se presenta en dos formas:

1. Simple omisión, llamada omisión propia (delito de omisión), en que se castiga el no hacer de la acción esperada y exigida como tal, no siendo necesario un resultado.... "

2. Omisión que produce el resultado, llamada omisión impropia (delito comisivo mediante omisión); aquí, la circunstancia de que no se actúa debe producir un "resultado"; a la no realización de la acción esperada y exigida, se debe unir una determinada causación del resultado para el castigo en razón de un hecho consumado.... " (20).

Tratándose de infracciones relativas a la omisión, es posible que exista la voluntad del no hacer determinado; sin embargo, puede no quererse el resultado, que consiste en no modificar el mundo exterior, cuyo cambio es esperado. En caso del incumplimiento de una obligación formal, la omisión simple puede considerarse de peligro abstracto, en cambio si se trata de una obligación sustantiva como lo es la de pagar, la obligación es de daño.

En sentido jurídico no existe omisión, en caso de que no hubiera acción esperada, ya que todo ilícito tiene su fundamento en dicha acción.

Sin esa acción esperada, no puede considerarse que la conducta se ha realizado como ilícita; por lo tanto, es posible afirmar que la misma es el presupuesto de los ilícitos de omisión, por no realizarse, a pesar de ser exigidos por la norma.

La acción esperada corresponde a la conducta en cambio la acción exigida tiene relación con lo antijurídico, lo cual se explicará con posterioridad.

---

(20) MEZGER, Edmund, op. cit., nota 9, p. 118.

De acuerdo a lo anterior, en materia fiscal, la acción tiene gran relevancia.

Tanto el acto como la acción de omisión, para considerarse como delitos, deben corresponder a una voluntad; es decir, a la intención de llevar a cabo dicha acción y no que se trate de un simple olvido o de la negligencia de terceros.

De todo esto se desprende, que para que exista un delito de omisión o de comisión por omisión en materia fiscal, es necesario considerar como aspecto fundamental la intencionalidad para cometer el mismo; ya que, como se mencionó anteriormente, puede existir la voluntad del no hacer concreto o determinado.

Esto es importante, por lo que se refiere a que los presupuestos de la punibilidad debían ser diferentes en ambos casos.

Por lo tanto, la diferencia entre el hecho de omisión y de comisión por omisión no radica en una cuestión de hechos, sino de evaluación o valoración.

Para que la comisión por omisión sea punible, debe existir la conciencia del deber de violar la norma; es decir, el dolo.

Al respecto, el autor Jiménez de Asúa, define el dolo como a continuación se indica:

" Existe cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de la circunstancia de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica " (21).

La conciencia a que se refiere la definición anterior, se manifiesta a través de la voluntad de cometer la acción típicamente antijurídica que requiere haber sido prevista, con objeto de obtener el resultado ilícito.

---

(21) op. cit., nota 15, p. 243.

La acción por sí misma no basta para considerarla dolosa; por ejemplo, un demente al que se le ha declarado en estado de interdicción, es capaz de tener voluntad; sin embargo, no lleva a cabo acciones dolosas, considerándosele un inimputable, por lo que es posible concluir que se debe identificar el dolo con la intención de realizar el acto.

En los delitos fiscales no existe ni por parte de la autoridad hacendaria, ni por la del ministerio público federal, al conocer un delito en esta materia, el analisis de la intencionalidad del acto; es decir, no se estudia si la acción fue dolosa o no, sino que sólo se proporcionan los elementos para la querrela, o la declaratoria de perjuicio, para en su caso ejercer la acción penal, lo cual deja al contribuyente en total estado de indefensión.

Al no existir el analisis de la intención ilícita del acto en materia fiscal, el responsable del mismo es el representante legal de la negociación, y no se considera que la empresa cuenta con sujetos que pueden estar directamente implicados en el ilícito, como son el contador de la empresa o el asesor de la misma.

Asimismo, nunca se considera la probabilidad de que la persona que determinó el ilícito a través de una auditoría, lo hubiera realizado falsamente o por error, al incluir en las actas relativas datos falsos, provocando con ello un daño grave en la persona visitada.

De ser así, se le debería aplicar al menos al funcionario o empleado público, lo dispuesto por el artículo 87 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1998, que a la letra indica:

" Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales....o incluir en las actas relativas datos falsos ".

Esta falta tiene una sanción mínima, que se reduce a una simple multa, no obstante el grave daño causado al contribuyente, el cual puede llegar hasta la privación de la libertad.

De lo anterior se desprende una gran injusticia e inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que la autoridad sí puede privar al contribuyente de su libertad por causa muchas veces de un error o negligencia de un tercero, al determinar un auditor fiscal una omisión y no considerar en manera alguna la intencionalidad del acto; sin embargo, la sanción por error o negligencia del auditor al llevar a cabo dicha determinación, como ya se indicó, sólo es castigada con una simple multa, la cual resulta mínima para la gravedad de la falta cometida.

Por lo tanto, es posible concluir que desde el punto de vista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad sí se puede equivocar en contra del contribuyente en forma indefinida, no importando el daño que cause, ya que en ningún momento considera la intención de la acción realizada por el contribuyente.

Adicionalmente, por la comisión de ese hecho, en la práctica no sufre sanción corporal alguna el funcionario o empleado responsable, lo cual resulta del todo arbitrario y contrario a nuestro régimen de derecho.

Una posición más justa sería que el funcionario o empleado público, sufra también una pena de carácter corporal al plasmar en su informe declaraciones falsas que van en contra del contribuyente, no importando igualmente la intencionalidad de la acción ejecutada por dicho funcionario; así estarían en igualdad de circunstancias y el empleado o funcionario tendría mucho más cuidado al efectuar su revisión, evitándose también cualquier posible actitud de corrupción u hostigamiento.

## 1.2 LA TIPICIDAD

Anteriormente quedó aclarada la diferencia entre tipo y tipicidad, diferencia que resulta relevante y trascendente para el desarrollo del concepto de tipicidad.

Los autores Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas, en su obra titulada " Derecho Penal Mexicano ", indican que:



" La acción antijurídica ha de ser típica para considerarse delictiva " (22) .

Por tanto, para que una acción se considere delictiva, será necesario que encaje totalmente dentro del supuesto previsto por la norma como delito.

La tipicidad es de suma importancia, puesto que si no existe una adecuación al tipo penal, es posible que no se está en presencia de un delito.

El autor Eduardo López Betancourt, en su obra titulada " Teoría del Delito ", respecto a la tipicidad, indica lo siguiente:

" Dentro de la doctrina, la tipicidad fue creada por Beling, quien la consideró independientemente de la antijuridicidad y de la culpabilidad. En un principio concibió al delito únicamente con sus elementos objetivos, dejando a un lado los subjetivos; es decir, la concepción del delito era en base a los hechos externos" (23) .

Los autores Carrancá y Trujillo, Raúl y Carrancá y Rivas, Raúl, señalan que según algunos autores, la tipicidad no indica absolutamente nada que se encuentre relacionado con la antijuridicidad; otros autores señalan que la tipicidad es un indicio de la antijuridicidad y para otros la tipicidad es la razón de ser de la antijuridicidad y de aquí se derivan dos teorías: la primera señala que si existe tipicidad, también existe antijuridicidad y la otra contempla que si existe tipicidad, habrá antijuridicidad; sin embargo, ésta puede excluirse por causas de justificación.

Los autores Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas, en su obra " Derecho Penal Mexicano, Parte General ", indican que:

---

(22) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl, Derecho Penal Mexicano, Parte General, Decimoctava edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, p. 422.

23) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, Teoría del Delito, Editorial Porrúa, S.A., México, 1994, p. 108.

" Puede existir la tipicidad penal sin que exista acción antijurídica, como ocurre con las causas de justificación en las que hay tipicidad y también juridicidad, por lo que el delito no existe " (24).

Por antisocial que parezca una conducta, si no se encuentra contemplada dentro de un tipo penal, no podrá ser considerada como delito; igualmente, ante la concurrencia de una causa de justificación, no existirá una presunción de antijuridicidad.

El fundamento de la tipicidad se encuentra plasmado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra indica:

" En los juicios del orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata ".

De acuerdo a lo anterior, puede afirmarse que la antijuridicidad es el elemento que constituye el delito, más no así el tipo.

La Dra. Doricela Mabarak Cerecedo, indica en su obra " Derecho Penal Fiscal ", lo siguiente:

" No es posible que exista alguna conducta ilegal considerada como delito, si no se hace presente la tipicidad, que no es sino la adecuación, el exacto encaje de una conducta concreta con la descripción que de ella misma hace la ley penal, en forma abstracta " (25).

Ahora bien, esa adecuación o descripción de la conducta a lo que ha sido establecido en la norma, es lo que constituye la tipicidad; en consecuencia, el tipo legal es la abstracción concreta que realiza el legislador, sin tomar en consideración el análisis o detalle de la conducta o hecho que la ley cataloga como delito; es decir, se trata de tipos que reflejan una mera descripción objetiva.

---

(24) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, CARRANCA Y RIVAS, Raúl, op. cit., nota 22, p. 422.

(25) MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Primera edición, Lazcano Garza Editores, México, 1993, p. 33.

La sola descripción objetiva tiene como característica medular, la determinación del tipo por el uso de un vocablo primordial, como por ejemplo, en materia fiscal: omisión, engaño, aprovechamiento, etc.

Al respecto, el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra titulada "Lecciones de Derecho Penal ", indica:

" Pero el tipo, sin dejar de ser meramente descriptivo, presenta casi siempre referencias y modalidades de la acción que pueden ser en cuanto al (sujeto activo, sujeto pasivo, al objeto, al tiempo, al lugar, a la ocasión y al medio ) " (26).

En ciertos delitos es necesaria la presencia de un determinado sujeto activo; por ejemplo, en algunos delitos fiscales es indispensable que los sujetos del impuesto (que tengan la calidad de contribuyentes), sean los que lleven a cabo la hipótesis prevista en la norma fiscal catalogada como hecho delictivo.

Para dar mayor claridad a lo anterior, en materia fiscal se podría considerar lo previsto por el artículo 110, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1998, que señala que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien use intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.

En el caso, al adecuarse el sujeto a la conducta prevista en la norma, se lleva a cabo la hipótesis descrita por la misma y por lo tanto, se da nacimiento al delito.

Dado lo anterior, es posible realizar una comparación entre los conceptos penales y fiscales que se refieren a la norma establecida en la ley y la conducta adecuada a la misma, que en derecho penal se refiere al tipo y a la tipicidad y en derecho fiscal al hecho imponible y al hecho generador.

---

(26) JIMENEZ DE ASÚA, Luis, op. cit., nota 15, p. 166.

Ya se ha dejado claro anteriormente que el tipo es la creación legislativa, la descripción de un hecho realizado por el Estado en los preceptos penales; es decir, es la descripción legal de un delito y la tipicidad es el encuadrar la conducta a la hipótesis legislativa.

Por lo que se refiere al derecho fiscal, el hecho imponible, según los autores J. M. Martín y G.F. Rodríguez Usé, en su obra " Derecho Tributario General ", definen el hecho imponible de la siguiente manera:

" El hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descrito en la norma legal y que sirve para dar origen a la obligación tributaria " (27).

Por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1998, en su artículo 108, señala lo siguiente:

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

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

La sola descripción del conjunto de hechos que conforman el delito de defraudación fiscal en el ejemplo anterior, sirven para dar origen al ilícito; es decir, en tanto no se realice la conducta que da origen al ilícito, se está en presencia del hecho imponible, que sólo describe la hipótesis prevista en la norma.

Al efecto, el autor Dino Jarach en su obra " El Hecho Imponible ", indica lo siguiente:

---

(27) MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., Derecho Tributario General, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 161.

Al efecto, el autor Dino Jarach en su obra " El Hecho Imponible ", indica lo siguiente:

" Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible " (28).

Como podrá observarse, la definición de hecho imponible en materia fiscal, puede equipararse al tipo en materia penal, sin embargo, ésto no quiere decir que deberá sustituirse en ningún momento para efectos penales, el término tipo por el de hecho imponible.

Por su parte, el autor Fernando Sainz de Bujanda, en su obra titulada " Notas de Derecho Financiero ", Tomo I, señala respecto al hecho generador, lo siguiente:

" El hecho previsto en la norma que al concretarse en un hecho de la vida real genera la obligación tributaria... podemos llamarlo presupuesto de hecho y también hecho generador de la obligación tributaria " (29).

Siguiendo el ejemplo mencionado, respecto al delito de defraudación fiscal, al concretarse el hecho previsto en la norma en un hecho material, se genera el ilícito; es decir, al adecuarse la conducta delictiva a lo dispuesto por la norma, nace el hecho generador, por lo que al realizar la conducta de utilizar engaños o aprovecharse de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en principio se materializa el ilícito previsto en la norma.

Igualmente que en el caso de la comparación entre el hecho imponible en materia fiscal, con el tipo en materia penal, se puede equiparar el hecho generador en materia fiscal, a la tipicidad en materia penal, sin que por ello se proponga de manera alguna sustituir uno por otro.

(28) JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Edit., Abeledo - Perrot, Tercera edición, Buenos Aires, 1982, p. 73.

(29) SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Introducción y Parte General, Redactadas en el Seminario de Derecho Financiero, Madrid, 1968-1972, p. 766.

De lo anterior se deriva que tanto en materia fiscal como en materia penal, necesariamente la acción que se persigue debe ser típica para poder ser considerada como delictiva, además de que debe encuadrar perfectamente en la figura del delito creada por la norma, pues de no ser así, no habría acción constitutiva del delito.

Sin embargo, puede existir tipicidad penal sin que exista conducta ilícita, puesto que intervienen las causas de justificación, en las que hay tipicidad, por lo que el delito es inexistente; para que los delitos queden perfectamente configurados, es necesario considerar además de las causas de justificación, que se constituya la figura del dolo.

Por lo anterior, se debe considerar lo que señalan los autores Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas, como a continuación se indica:

" El catálogo taxativo de las conductas que han de ser objeto de consideración jurídico - penal "... (jurídico - fiscal)..." debe confeccionarlo el legislador valiéndose de descripciones precisas que señalen las características puramente exteriores de aquellas conductas que en su concepto deben ser incluidas en dicho catálogo " (30).

Esto quiere decir, que el legislador debe describir en forma por demás exacta la acción ilícita que exprese las características de la conducta que constituya el delito, tomando en consideración tanto las causas de justificación como la figura del dolo, como parte integrante de la descripción de la conducta delictiva.

Al respecto, tratándose de delitos fiscales, cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del año de 1997, empieza a contemplar la figura del dolo como parte integrante de los elementos típicos que describen dichos delitos, al incluir en dicho Código el delito calificado, el cual señala lo siguiente:

---

(30) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl, op. cit., nota 22, p. 423.

" El delito de defraudación fiscal será calificado cuando éste se origine por:

a) Usar documentos falsos.

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

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

d) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales ".

Para la configuración de los delitos fiscales, constituye importancia relevante la relación entre la intención y el resultado que pudiera producirse; sin embargo, no en todos los delitos fiscales se contempla la figura del dolo como elemento indispensable para que éste sea considerado como delito, tales como los que menciona el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1998, como sigue:

" La omisión total o parcial de los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales, consignar en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, omitir solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, desocupar el local en donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio ".

Con respecto al dolo, el Diccionario Porrúa de la Lengua Española, indica lo siguiente:

" Dolo m. Engaño, fraude. Malicia, doblez. Maquinación insidiosa para lesionar o perjudicar un derecho ajeno" (31).

En virtud de que la mayoría de los delitos fiscales no contemplan, por una parte, causas excluyentes de responsabilidad y por otro la figura del dolo, como elementos constitutivos para configurar la tipicidad, resulta sumamente complejo diferenciar entre la comisión de una simple infracción administrativa y un delito, lo que puede traer como consecuencia condenar a un contribuyente con pena privativa de libertad, por la simple comisión de una falta administrativa, que en principio debió ser penalizada con una sanción de carácter pecuniario.

Al efecto, el diccionario jurídico mexicano establece algunas diferencias entre infracción y delito, de la siguiente manera:

" a) La infracción es sancionada generalmente por una autoridad subordinada, mientras que el delito lo sanciona el poder judicial a través de tribunales independientes.

b) El acto u omisión que da lugar a la infracción viola disposiciones de carácter administrativo, p.e., leyes, reglamentos, circulares, etc. El delito vulnera normas de derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio.....

IV. De conformidad con el a. 21 constitucional la autoridad administrativa únicamente puede sancionar las infracciones mediante multa o arresto hasta por treinta y seis horas " (32).

---

(31) RALUY POUDEVIDA, Antonio, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, Trigésimaprimer edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1990, p. 261.

(32) RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo V, I-J, UNAM, México, 1984, p. 104.



~~Finalmente es de distinguirse entre ausencia de tipo y ausencia de tipicidad; el autor Rafael Márquez Piñero, en su obra " Derecho Penal, Parte General ", citando al autor Jiménez de Asúa, señala lo siguiente:~~

" En cuanto a la ausencia del tipo, ésta se produce cuando el legislador, por defecto técnico o deliberadamente, no describe una conducta que, según el sentir general, debía haber sido definida y fijada en los preceptos penales, dejando sin protección punitiva a los intereses violados. La ausencia de tipo debe ser tratada, en cada caso, examinando cuidadosamente el articulado de la parte especial de los Códigos - o las leyes especiales y las complementarias - para comprobar si el hecho está o no tipificado" (33).

Anteriormente ya ha quedado ampliamente aclarado el concepto de atipicidad, como la ausencia de adecuación de una conducta al tipo legal descrito en la norma jurídica, faltando la tipicidad, no habrá conducta delictuosa; es decir, no llegará a configurarse el delito.

### 1.3 LA ANTIJURIDICIDAD

Para algunos autores, la antijuridicidad o antijuricidad, es un concepto negativo, es decir, lo contrario a derecho; sin embargo, para otros, es un concepto positivo, o sea, cuando se realiza una conducta antijurídica, se considera que se ha cometido un delito.

El autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Principios de Derecho Penal, la Ley y el Delito ", señala lo siguiente:

---

(33) MARQUEZ PIÑERO, Rafael, Derecho Penal, Parte General, Editorial Trillas, 4a.Edición, México, 1997, p. 232.

" Provisionalmente puede decirse que la antijuricidad es lo contrario a derecho. Por tanto, el hecho no basta que encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino que necesita que sea antijurídico, contrario al Derecho " (34).

El propio tratadista indica que esta definición no lleva al conocimiento de lo que es contrario al derecho; sin embargo, se puede desprender de dicho concepto, que existe el deber de no violar la norma establecida en el ordenamiento legal.

A la antijuridicidad se le ha dado un carácter objetivo, que se refiere a la contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico; al respecto el autor Eduardo López Betancourt, en su obra titulada " Teoría del Delito ", indica lo siguiente:

" También se le dió un carácter objetivo, ya que la antijuridicidad nace del juicio valorativo de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, manifestándose este juicio sólo recae sobre la acción realizada, excluyendo toda valoración de carácter subjetivo " (35).

La mayoría de los tratadistas de la materia penal, estima que el juicio de valor corresponde realizarlo al juzgador y su fundamento se encuentra establecido en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala:

" La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial ".

Esta disposición se relaciona con otras del mismo nivel, como son las contenidas en los artículos 17 y 19 del mismo ordenamiento, que indican lo siguiente:

---

(34) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., nota 19, p. 267.

(35) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, op. cit., nota 23, p. 139.

" Artículo 17.- Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar un derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

Artículo 19.- Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del término de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición. Sin que se justifique con un auto de formal prisión y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que acrediten los elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan posible la responsabilidad de éste. La prolongación de la detención en perjuicio del inculcado será sancionada por la ley penal. Los custodios que no reciban copia autorizada del auto de formal prisión dentro del plazo antes señalado, deberán llamar la atención del juez sobre dicho particular en el acto mismo de concluir el término, y si no reciben la constancia mencionada dentro de las tres horas siguientes pondrán al inculcado en libertad.

Todo proceso se seguirá forzosamente por el delito o delitos señalados en el auto de formal prisión o de sujeción a proceso. Si en la secuela de un proceso apareciere que se ha cometido un delito distinto del que se persigue, deberá ser objeto de averiguación separada, sin perjuicio de que después pueda decretarse la acumulación, si fuere conducente.

Todo maltrato que en la aprehensión o en las prisiones, toda molestia que se infiera sin motivo legal, toda gabela o contribución en las cárceles, son abusos, que serán corregidos por las leyes y reprimidos por las autoridades."

Por su parte, el autor Sergio Vela Treviño en su obra "Antijuridicidad y Justificación " menciona algunos aspectos relevantes para la determinación de la antijuridicidad, como se indica a continuación:

" a) Toda afectación de intereses de los particulares (vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos) causada por la autoridad, tiene que ser consecuencia de un juicio ante los tribunales.

b) En el juicio correspondiente se deben respetar las formalidades esenciales del procedimiento.

c) Las leyes aplicables deben haber sido expedidas con anterioridad al hecho enjuiciado.

d) La pena probable tiene que estar decretada en una ley exactamente aplicable al delito de que se trate " (36).

Tanto la afectación de los intereses particulares a que se refiere el inciso a) mencionado anteriormente, así como la aplicación de sanciones, deben ser consecuencia de la realización de delitos.

De este modo, el delito es definido por el Código Penal vigente en el año de 1997, en su artículo 7o. de la siguiente manera:

" El acto u omisión que sancionan las leyes ".

---

(36) VELA TREVIÑO, Sergio, Antijuridicidad y Justificación, Editorial Trillas, México, 1995, p. 138.

Debe tenerse en cuenta que el delito existirá hasta el momento en que la autoridad judicial así lo determine y de ninguna manera antes; por lo tanto, los únicos hechos que pueden ser constitutivos de delito, son aquellos que así son declarados en el juicio correspondiente, seguido ante los tribunales competentes, aplicándose la pena cuando el hecho ha sido determinado como delito por el órgano jurisdiccional.

En materia fiscal, se podría decir que al determinarse un supuesto delito por parte de la autoridad hacendaria y previamente a la interposición de la querrela ante el ministerio público federal, el contribuyente debería tener la oportunidad de defenderse a través de un procedimiento similar al que contempla el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1998, antes de girarse una orden de aprehensión y de fijarse una fianza, dado que aún no se le ha seguido un juicio y por consecuencia no ha sido declarado formalmente culpable de haber cometido un delito; dicho procedimiento indica lo siguiente:

" Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de quince días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo X de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos ”.

Este problema se maximiza cuando la persona no cuenta con los recursos suficientes para otorgar una fianza, situación en la cual, debe defenderse tanto por la vía administrativa, como por la vía penal.

Es en este momento cuando se manifiesta una problemática peculiar, que puede considerarse contradictoria y que se refiere al tipo de sanción, que por una parte es de carácter económico (vía administrativa) por haberse cometido una infracción por la supuesta omisión en el pago de los impuestos y por la otra, cuando se adecúa la conducta ilícita a lo establecido en la norma penal, se aplica una pena privativa de libertad (vía penal).

En el primer caso, el procedimiento deberá llevarse a efecto a través de la autoridad administrativa y posteriormente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que determinará si el contribuyente omitió o no el pago de los impuestos, en cambio en el segundo, se llevará a través de la autoridad judicial; es decir, el juez penal, que determina si existió o no delito alguno.

La diferencia radica en la naturaleza de la pena, que en el primer caso es de tipo económico y en el segundo se trata de una pena privativa de libertad; entre una y otra radica una discrepancia de carácter esencial y no sólo de grado; es esencial porque dependiendo de la aplicación de la pena, el contribuyente sufrirá una pena de carácter económico, una pena privativa de libertad, o ambas a la vez, obligándolo adicionalmente en ambos casos, a pagar la cantidad debida al fisco federal, reparando el daño por el perjuicio ocasionado, sin que por ello el contribuyente recupere su libertad, pues ello dependerá de la autoridad hacendaria, que en forma discrecional, otorgará el perdón, en términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

" 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 suscribirá efectos respecto a las personas que la misma se refiera ".

Al efecto, el contribuyente puede obtener su libertad independientemente de que se resuelva el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que al no acreditarse ante el juez penal los elementos de su culpabilidad, será suficiente para que éste ordene su libertad; esto se confirma con la tesis que a continuación se expresa:

" DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL.

Los elementos típicos del delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, son: a) Que omita presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; b) Que por esta omisión se deje de pagar la contribución correspondiente. Ahora bien, de la descripción anotada se desprende que para que se colme a cabalidad el segundo de dichos supuestos, es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se le reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado y, al formularse la querrela respectiva, la reclamación se encuentra pendiente de resolver, pues en tal supuesto, ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del reo, no puede determinarse si el segundo de los elementos indicados se encuentra acreditado o no".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO

Amparo Directo 412/96.-Roberto Borge Martín.- 10 de octubre de 1996.- Unanimidad de votos.- Ponente: Raquel Aldama Vega.- Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.

Fuente	Semanario Judicial de la Federación
Epoca	Novena Epoca
Sala/Tribunal	Tribunales Colegiados
Jurisprudencia	No
Volúmen	IV
Página	385
Contradicción	No
Clave	XIV. 2o. 44 P
Parte	Segunda Parte
Folio	1002863
Año Publicación	Diciembre 1996.

Existe una agravante más en la imposición de la sanción penal, que se refiere a que ésta se aplica rápidamente, antes de que se resuelva la vía administrativa, por lo que el sujeto puede llegar a ser detenido inmediatamente (vía penal), en tanto se resuelve en el Tribunal Fiscal de la Federación (vía administrativa), si existió o no omisión en el pago de los impuestos; adicionalmente, en caso de no obtener un resultado favorable en la instancia mencionada, tendrá que agotar la instancia relativa al juicio constitucional, con la correspondiente dilación en el proceso de obtención de su libertad.

No obstante lo anterior, existe un criterio que debe seguirse para la fijación de la caución para obtener la libertad provisional, tratándose de delitos fiscales, mediante un precedente que se indica a continuación:



" LIBERTAD PROVISIONAL, CAUCION EN LA. CRITERIO QUE DEBE SEGUIRSE PARA SU FIJACION EN TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES.

T E X T O:

En la fijación de la caución que debe otorgarse para la obtención de la libertad provisional, respecto de los delitos fiscales, la autoridad judicial debe atender exclusivamente a las reglas contenidas en el artículo 92, fracción III, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación y no a lo preceptuado en el manual 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual, entre otros requisitos, señala que para gozar del beneficio en comento debe garantizarse, a juicio del juez, la reparación del daño, habida cuenta de que en tratándose de ilícitos de carácter fiscal el juzgador no está en posibilidad jurídica para resolver sobre tal condena, en atención a que el artículo 94 del primero de los ordenamientos legales citados dispone que:

" En delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal "; de ahí que la libertad sería ilegal si se condicionara a la exigibilidad de una caución para garantizar la reparación del daño ".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

P R E C E D E N T E S :

Amparo en revisión 326/93. Gabriel Almanza Rivera. 27 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Amado Guerrero Alvarado. Secretario: Reynaldo Manuel Reyes Rosas.  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación.  
Epoca: 8A.  
Tomo: XII - Octubre.  
Página: 509.

Ahora bien, el contribuyente puede verse en la necesidad de violar la obligación tributaria; sin embargo, su actuación pudiera ser atenuada por existir causas de justificación, el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra titulada " Lecciones de Derecho Penal", señala lo siguiente:

" Podemos decir que no hay delito cuando falta la antijuridicidad, que el hecho se justifica, es decir, que hay una causa de justificación " (37).

Se puede considerar que por la existencia de una causa de justificación, el sujeto ha llevado a cabo una determinada acción, pero sin el ánimo de vulnerar las normas penales.

Al efecto, el autor Luis Jiménez de Asúa, define las causas de justificación como a continuación se indica:

" Son causas de justificación las que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspecto de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al derecho, que es el elemento más importante del crimen " (38).

---

(37) JIMENEZ DE ASUA, Luis. op. cit., nota 15, p. 184.

(38) Idem., p. 186.

El sujeto actúa con voluntad consciente dentro de las causas de justificación y su conducta no será delictiva, pues es justa conforme a derecho.

De acuerdo con lo que indica el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", las causas de justificación se pueden resumir en las siguientes:

- " a) Actos legítimos ejecutados en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, autoridad, oficio;
- b) Legítima defensa; y
- c) Estado de necesidad " (39).

El Código Penal Federal, en su artículo 15, señala con buen sentido los aspectos negativos de la antijuridicidad, bajo la extensa mención de las circunstancias excluyentes de responsabilidad, dado que la responsabilidad penal queda excluida ante la disipación de la antijuridicidad.

El autor Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra titulada "Teoría del Delito - Sistema Causalista y Finalista ", señala lo siguiente:

" La aparición de estas causas de justificación, se apoyan en el desvalor del resultado, se dirigen al aspecto objetivo, a constatar si se presentó en el caso concreto una real y objetiva situación de justificación" (40).

Por lo que se refiere al juicio de valor que proyecta un resultado negativo, lo que se está valorando es una conducta lícita y típica que se encuentra establecida conforme a derecho.

---

(39) Idem., p. 188.

(40) ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Teoría del Delito - Sistemas Causalista y Finalista, Edit. Porrúa, S.A., México, 1997, p. 156.

Para el autor Edmund Mezger, citado por Luis Jiménez de Asúa, las causas de justificación se basan en lo siguiente:

" O en la falta de antijuridicidad, según el principio de la ausencia de interés, o por preponderancia de aquél, conforme a este esquema:

A) Ausencia de antijuridicidad según el principio de la ausencia del interés:

I. Consentimiento del ofendido; y

II. Consentimiento presunto.

B) Ausencia de antijuridicidad según el principio del interés preponderante:

I. La acción especialmente debida;

II. La acción realizada en virtud de especiales derechos, en particular el Notrecht (derecho de necesidad); y

III. El principio de la valuación de los bienes jurídicos" (41).

Resulta de gran importancia establecer los casos en que desaparece la antijuridicidad, ya que por ende quedará excluida la responsabilidad penal, pues es bien sabido que dicha responsabilidad trae como consecuencia el efecto final que es la existencia de un delito, una vez reuniéndose todos los elementos que lo componen.

Al efecto el Código Penal Federal vigente para el año de 1997, señala en su artículo 15, lo siguiente:

---

(41) MEZGER, Edmund, Derecho Penal, Parte General, cit. por JIMENEZ DE ASUA, Luis, Lecciones de Derecho Penal, op. cit., nota 15, p. 187.

" El delito se excluye cuando:

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

Fracción VII. Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible;

...B) Respecto de la licitud de la conducta, ya sea porque el sujeto...crea que está justificada su conducta".

Por otro lado, el autor Luis Jiménez de Asúa expresa las bases de las causas de justificación y señala que se encuentran en la preeminencia del interés, ya sea que se trate de mayor interés jurídico - social o porque es superior el bien jurídico tutelado en el estado de necesidad.

Derivado de lo anterior, se presenta un conflicto cuando concurren dos intereses jurídicamente tutelados que se encuentran en oposición y que no pueden protegerse ambos; sin embargo, el Derecho elige preservar el más valioso con menoscabo del menor, sin tomar en consideración que puede suceder que la confrontación se efectúe entre bienes iguales o para salvaguardar vidas humanas.

Para algunos autores, las causas de justificación no son aplicables al derecho fiscal - penal, pues indican que son ajenas a la acción antijurídica que configura el ilícito tributario; sin embargo, deberá ponerse atención en una de las causas excluyentes de responsabilidad y es la que se refiere al "estado de necesidad", definido según el autor Soler, citado por el autor Horacio A. García Belsunce en su obra titulada " Derecho Tributario Penal ", como a continuación se indica:

" Una situación de peligro para un bien jurídico, que sólo puede salvarse mediante la violación de otro bien jurídico " (42) .

En materia fiscal - penal no se han considerado situaciones verdaderamente legítimas; es decir, situaciones que efectivamente afectan la capacidad económica para contribuir del contribuyente y que el legislador no ha previsto explícitamente; sin embargo, podría presentarse una situación de real estado de necesidad; es decir, una situación de peligro real, grave, inminente, para los bienes o intereses de un particular protegidos por el derecho, como puede ser el caso de que a raíz del consentimiento por parte del gobierno, de la economía informal, el contribuyente establecido tiene que enfrentar una competencia desleal, afectándose su negocio por ejemplo, en el pago de sueldos, en vez de pagar sus impuestos, sobre todo cuando el país está pasando por una época de detrimento económico, en que es difícil para el contribuyente o para los representantes de las personas jurídicas, cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, ya que por proteger el pago de sueldos y salarios de los trabajadores, como se señaló en el ejemplo anterior, o bien, por atender a la adquisición de materias primas o activos necesarios para mantener la empresa en marcha, se omite el pago de alguna contribución.

La acción antijurídica debe valorarse de acuerdo a los eventos particulares del caso, los cuales pueden estar determinados por la necesidad del contribuyente de proteger un bien jurídico, que sería la conservación de la fuente de riqueza, con objeto de salvaguardar los intereses económicos, tanto de los accionistas, como de los trabajadores a su servicio, evitando en muchas ocasiones la clausura de la empresa, lo cual ocasionaría un impacto económico en la sociedad, en cuanto que es innegable que el hecho de cerrar una fuente productiva, incurre en forma totalmente desfavorable tanto en el orden social como en el económico.

---

(42) SOLER, Derecho Penal Argentino, 4a. Ed., cit. Por GARCIA BELSUNCE, Horacio A., Derecho Tributario Penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 301.

Al analizar la situación plasmada anteriormente, se puede llegar a concluir que se cumple cabalmente con lo dispuesto en las fracciones VI y VIII, inciso B, del Código Penal Federal, por lo que es posible aceptar que las causas excluyentes de responsabilidad son procedentes en materia fiscal.

A mayor abundamiento y debido a la importancia del tema, debe reiterarse que en caso de que el detrimento del contribuyente rebase la administración de sus representantes, porque obedece a fenómenos de índole económica de deterioro general, que repercute en la obtención de pérdidas tanto de carácter financiero como fiscal, derivadas de la actividad empresarial, que impiden tanto el crecimiento de la empresa, así como la capacidad necesaria para afrontar sus obligaciones primarias para mantener la planta productiva, como son el pago de salarios, la compra de materias primas, adquisición de bienes, etc., esta situación coloca al contribuyente en una posición de extrema dificultad, la cual deriva en un verdadero estado de necesidad que la doctrina en algún momento deberá examinar.

En tanto el legislador examina en algún momento la situación anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá estudiar las condiciones de cada una de las personas jurídicas que se encuentran en situaciones extremas o de detrimento económico.

Las condiciones sujetas a estudio pueden referirse a la suspensión de pagos o al retraso en el pago de contribuciones en general, tratándose de impuestos directos o indirectos.

Para tal efecto, se investigará a fondo el historial de la persona jurídica con respecto al pago de los impuestos, si existe o no reincidencia en la omisión del pago de los mismos, su situación financiera, su solvencia económica, etc., a fin de otorgarle las facilidades necesarias para que cumpla con sus obligaciones fiscales y no amedrentar al contribuyente con la privación de su libertad, con lo cual se conseguiría únicamente la clausura de fuentes de trabajo, el crecimiento de la economía informal o la fuga de capitales, aunado a la caída en la recaudación de los impuestos por la falta de pago de los mismos.

Adicionalmente, deben investigarse nuevas fuentes de fiscalización o fiscalizarse aquellas de las que se tiene conocimiento de su existencia, pero que por alguna razón la Secretaría de Hacienda no lo está haciendo, en vez de aplicar mayores controles de fiscalización; por ejemplo, expedición de formatos solicitando una gran cantidad de datos a los contribuyentes que ya están fiscalizados y dictaminados, lo cual representa en la mayoría de los casos una carga administrativa excesiva para el contribuyente.

Ahora bien, por lo que se refiere a la causal de justificación relativa a los actos legítimos ejecutados en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, autoridad, oficio, a que se refiere también la fracción VI del artículo 15 del citado Código Penal Federal, ésta puede resumirse como la causal de obediencia debida, que como se verá a continuación, responde a un acto ejecutado a raíz de la existencia del mandato o instrucción de una autoridad jerárquicamente superior.

Esta obediencia es la que deriva de una relación laboral, donde media un vínculo jerárquico dado por la dependencia de una persona con respecto de la autoridad de otra, quien por temor reverencial o temor a dejar de ejercer las funciones para las que fue contratado por la persona jurídica, obedece la orden jerárquica superior, aún cuando ésta sea ilegítima.

A efecto de clarificar lo anterior, deberá establecerse el siguiente ejemplo:

Una persona que está a cargo del área administrativa de una persona jurídica y que entre sus obligaciones se encuentra la de determinar los impuestos de dicha persona, recibe instrucciones de los socios o accionistas a efecto de no pagar determinado impuesto, por alguna causal diferente al estado de necesidad.



La pregunta sería ¿Puede alegar el Director Administrativo, Contador, Contralor, o responsable del cálculo de los impuestos, que llevó a cabo la instrucción de no pagar la contribución, en virtud de la obediencia debida?.

El responsable del cálculo de impuestos de la persona jurídica, al recibir una orden o instrucción por parte de los socios o accionistas, que considera ilegítima, a fin de evitar una responsabilidad debe oponerse a la realización de la misma, en uso de sus funciones y en caso necesario renunciar a continuar en las funciones para las que fue contratado, dado que el ejercicio de las mismas en esas circunstancias implicaría convertirse en cómplice y por lo tanto en responsable solidario de una conducta antijurídica.

En este caso no podrá aducir obediencia debida o que actuó en atención al cumplimiento de un deber para con la persona jurídica, ya que adicionalmente cabe destacar que se trata de un profesional que cuenta con el conocimiento necesario y reconocido para llevar a cabo correctamente la función mencionada.

Por lo tanto, la respuesta a esta pregunta debe ser negativa, debido a que, en caso de no pagar un impuesto por determinadas causas que pueden obedecer a diversas razones de inconstitucionalidad, ilegalidad, consideraciones de que el impuesto sea ruinoso o excesivo, etc., el contribuyente cuenta con medios de defensa administrativa, judicial y contenciosa para combatirlo.

En el supuesto de no demostrar a través de estos medios, que fundadamente se tuvieron motivos suficientes para no pagar el impuesto relativo, se tendrá que efectuar el pago correspondiente con sus actualizaciones y recargos, con lo cual se restituirá totalmente al fisco en el perjuicio sufrido.

Lo anterior debe ser tomado en consideración por la autoridad hacendaria, ya que la manera en que se actúa en la realidad ante la comisión de esta conducta antijurídica, deja en completo estado de indefensión al representante legal de la persona jurídica, quien es generalmente la que responde de inmediato por el acto antijurídico cometido.

Sería diferente el caso en que un sujeto en cumplimiento de una orden judicial, no pagara el impuesto correspondiente por una determinada causa, tal sería el caso de un síndico o los liquidadores de una quiebra, quienes en cumplimiento de una orden del juez no pagaran una determinada contribución.

En tal caso, será válido que el implicado frente a la conducta antijurídica en materia tributaria, invocara a manera de justificación, la obediencia debida, ya que proviene de una autoridad superior, la cual por orden de legalidad debe ser acatada.

En virtud de lo anterior y como ya ha quedado demostrado en el caso de existir una orden judicial, se puede concluir que en materia fiscal sí existen condiciones excluyentes de responsabilidad, condiciones que deben determinarse valorando el hecho típico, tomando en consideración las circunstancias de cada caso en particular y no aplicar un criterio sancionador en forma general, actitud que ocasiona serios problemas de índole social y económico, en detrimento tanto de los contribuyentes como de la propia autoridad fiscal, quien debido a esa actitud, deja de recaudar las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.

#### 1.4 LA IMPUTABILIDAD

La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad; es por ello, que antes de entrar al estudio de este último concepto, es necesario analizar el término imputabilidad.

El autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", siguiendo al padre Jerónimo Montes, define la imputabilidad como se indica a continuación:

" Conjunto de condiciones necesarias para que el hecho punible pueda y deba ser atribuido a quien voluntariamente lo ejecutó, como a su causa eficiente y libre " (43).

El sujeto debe conocer lo ilícito de su acto y adicionalmente debe querer realizarlo; es decir, debe tener la voluntad y la capacidad tanto de comprender que está cometiendo un acto contrario a Derecho, así como de desear cometer la acción ilícita.

Por otro lado, el autor Fernando Castellanos Tena, en su obra "Lineamientos Elementales de Derecho Penal " define la imputabilidad como sigue:

" La capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal " (44).

Para algunos autores, principalmente alemanes, los temas de culpabilidad e imputabilidad son elementos autónomos del delito; sin embargo, para otros la imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, aspecto que se tratará posteriormente.

Al atribuirle un hecho a un sujeto, se le hace responsable del mismo, es por eso que, aunado a estos dos conceptos se debe agregar el de responsabilidad.

(43) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., nota 15, p. 216.

(44) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., nota 1, p. 218.

El autor español Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Principios de Derecho Penal - La Ley y el Delito " efectúa un análisis preciso de la diferencia entre los conceptos indicados, de la manera siguiente:

" La imputabilidad afirma la existencia de una relación de causalidad psíquica entre el delito y la persona; la responsabilidad resulta de la imputabilidad, puesto que es responsable el que tiene capacidad para sufrir las consecuencias del delito, si bien, en última instancia es una declaración que resulta del conjunto de todos los caracteres del hecho punible; la culpabilidad es un elemento característico de la infracción y de carácter normativo, puesto que no se puede hacer sufrir a un individuo las consecuencias del acto que le es imputable más que a condición de declararle culpable de él " (45).

La materia de la imputación generalmente se refiere a una conducta tanto típica como antijurídica. La conducta típica comienza a evidenciarse en el momento en que están comprobadas la tipicidad y la antijuridicidad.

Así, el principal supuesto de la culpabilidad, es la imputabilidad del sujeto que efectúa la acción; es decir, que el ser humano tuvo la facultad de actuar de acuerdo a su voluntad, o sea, intervinieron la autodeterminación y adicionalmente la capacidad para concebir el contenido de lo antijurídico de su proceder.

Al respecto, el autor Eduardo López Betancourt, indica en su obra denominada " Teoría del Delito ", lo siguiente:

---

(45) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., nota 19, p. 325-326.

" El individuo requiere de dos condiciones para que se presente la imputabilidad, esto es 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 " (46).

Por lo general el desarrollo mental se relaciona con la edad, de este modo, la imputabilidad es un conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo.

La salud mental podría definirse como la integridad de la razón, que es común a la mayoría de una población; ésta lleva a la orientación psicológica, la cual se limita a indicar los efectos psicológicos que jurídicamente son relevantes para calificar a un sujeto de inimputable.

Desde este ángulo, resulta irrelevante la causa y se vuelve totalmente relevante el efecto; es decir, la incapacidad de la persona para conocer el significado de lo indebido.

Es este el momento de referirse a las condiciones de inimputabilidad, las cuales deben aparecer en algún momento de la acción antijurídica. Aquellos casos en que el sujeto se coloca en situación de inimputabilidad se les ha denominado " actio libera in causa " (libres en su causa, pero determinadas en cuanto a su efecto).

---

(46) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, op. cit., nota 23, p. 170.

De acuerdo con lo que señala el autor Gerardo A. Carmona Castillo, en su obra titulada " La Imputabilidad Penal ", éste criterio es sustentado por el número 2o. del artículo 11 del Código Checoslovaco de 1962, que establece lo siguiente:

" Quien no ha podido comprender en el momento del acto que su conducta era peligrosa para la comunidad o no ha podido dominar su conducta, no es penalmente responsable por dicho acto.

En México, el Código Penal de Veracruz de 1980, expresa su participación, al establecer en su artículo 20, fracción IX, primera parte, como causa excluyente de incriminación:

" Que el agente en el momento de realizar la conducta o hecho, a virtud de cualquier causa, no tuviere la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho o de determinarse de acuerdo con esa comprensión, con excepción de aquellos casos, en que el sujeto activo haya provocado dolosa o culposamente dicho estado " (47).

Siguiendo este criterio, sería muy sencillo indiscriminar a un sujeto, ya que la autoridad no contaría con todo un catálogo de definiciones de los casos en que no se tuvo la capacidad de comprender el ilícito, además de las causales por las que el sujeto activo colocó dolosa y culposamente al agente en esa situación.

Continuando con lo que indica el autor Gerardo A. Carmona, anteriormente citado, por lo que se refiere al método para calificar la imputabilidad de un agente, existen legislaciones que se inclinan por enumerar tanto las causas como los efectos, complementados con la valoración del acto, éste método ha sido llamado método mixto.

---

(47) CARMONA CASTILLO, Gerardo A., La Imputabilidad Penal, Edit., Porrúa, S.A., México, 1995, p. 86.

---

El autor antes mencionado, señala algunas de las legislaciones que han adoptado este sistema y que son:

" Alemania, Colombia, Cuba, México y el Código Penal Tipo para Latinoamérica.

El Código Penal alemán, reformado en 1975, en su párrafo 20, señala: Obra sin culpa el que, al tiempo de la comisión del hecho y a causa de perturbación patológica de la actividad psíquica, o de trastorno mental intenso, o debilidad mental u otros graves defectos de constitución psíquica, fuere incapaz de apreciar y comprender la ilicitud del hecho o de obrar conforme a esa apreciación o conocimiento ".

La legislación penal colombiana, que data de 1980, en su artículo 31, también adopta una fórmula mixta en los siguientes términos:

" Es inimputable quien en el momento de ejecutar el hecho legalmente descrito, no tuviere la capacidad de comprender su ilicitud o de determinarse de acuerdo con esa comprensión, por inmadurez psicológica o trastorno mental ".

El ordenamiento penal cubano de 1988, en el punto número 1 de su artículo 20, dispone:

---

" Está exento de responsabilidad penal el que comete el hecho delictivo en estado de enajenación mental, trastorno mental transitorio o desarrollo mental retardado, si por alguna de estas causas no posee la facultad de comprender el alcance de su acción o de dirigir su conducta ".

Nuestra legislación punitiva, reformada en 1984 y en 1994 por su parte, dispone en la fracción VII del artículo 15, que son excluyentes de responsabilidad penal:

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

Finalmente, el texto del artículo 19 del Código Penal Tipo para Latinoamérica, aprobado en la ciudad de México, en la sexta sesión vespertina del veintidos de octubre de 1965, con semejante criterio que los anteriores, postula:

" No es imputable quien, en el momento de la acción u omisión, no posea a causa de enfermedad mental, de desarrollo psíquico incompleto o retardado, o de grave perturbación de la conciencia, la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho o de detrmnarse de acuerdo con esa comprensión " (48).

Ahora bien, tanto la imputabilidad como la capacidad de actuar y la responsabilidad, pueden considerarse como elementos que forman el sentido psicológico del delito.

La capacidad de querer, estriba en precisar el arbitrio o la voluntad para llevar a cabo un determinado hecho; esta capacidad de querer, es la aprobación para disponer libremente entre las causas que llevan a las conductas.

---

(48) Idem., p. 88 - 89.



Asimismo es importante considerar en materia fiscal la atribuibilidad, pues los actos u omisiones que la conforman, proceden del sujeto de la infracción.

El autor Miguel Angel García Domínguez, en su obra " Derecho Fiscal-Penal ", citando al autor Jiménez de Asúa, señala lo siguiente:

" Al sujeto no le son atribuibles, las acciones u omisiones que se causan por fuerza irresistible de otro, por sugestión ajena o por mandato hipnótico. Estos acontecimientos pertenecen, son atribuibles al que forzó materialmente, al que sugestionó o hipnotizó al mejor ejecutor " (49).

Al sujeto se le pueden atribuir las acciones que cometa, en el momento de la realización de la conducta que conforma el ilícito fiscal; sin embargo, si el sujeto se procura a sí mismo un estado de anormalidad con anterioridad a la comisión de la infracción, se encontrará en situación de inimputable, pero como se procuró el estado de inimputabilidad en forma voluntaria, se le imputará la acción ilícita y la conducta antijurídica, ya que el estado anormal se procuró dolosa y culposamente.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se puede señalar que el fundamento de la imputabilidad, se encuentra en la acción anterior a la comisión de la falta o infracción. La imputabilidad es el soporte principal de la culpabilidad y sin el elemento de la culpabilidad, no se puede conformar el delito.

El Código Penal Federal ha sufrido modificaciones, las cuales han evolucionado a través del tiempo en lo que se refiere a la inimputabilidad, a continuación se mencionan las más significativas.

---

(49) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 198.

En concordancia con lo que señala el autor Fernando Castellanos Tena, en su obra " Lineamientos Elementales de Derecho Penal ", con respecto a las causas de inimputabilidad, se puede apreciar lo siguiente:

" Nuestro ordenamiento penal, antes de las reformas de 1983 (publicadas en el diario oficial el 13 de enero de 1984), contenía, como causas de inimputabilidad, a nuestro juicio, las siguientes: a) estados de inconsciencia (permanentes en el artículo 68 y transitorios en la fracción II del 15); el miedo grave (art. 15, IV); y la sordomudez (art. 67) " (50).

Es posible considerar que al cometer un delito fiscal, es causa de inimputabilidad, sufrir un trastorno mental transitorio que impida al sujeto entender el carácter ilícito de la conducta, o conducirse con ese entendimiento, a excepción de que el sujeto activo haya provocado con intención o con imprudencia esa incapacidad.

Ese trastorno mental, implica un estado de inconsciencia, el cual puede ser permanente o transitorio y se puede adquirir al padecer alguna clase de enfermedad infecciosa, como por ejemplo: la fiebre elevada o la debilidad mental en la etapa posterior a la infección; el efecto puede ser la funcionalidad psíquica perturbada, la cual conduce a la inconsciencia y consecuentemente a la inimputabilidad.

El autor Fernando Castellanos Tena, señala con respecto al trastorno mental, lo siguiente:

" ...no basta la demostración del trastorno mental para declarar verdadera la eximente; la ley es cuidadosa al referirse a un trastorno mental de tal magnitud, que impida al agente comprender el carácter ilícito del hecho o la de comportarse conforme a dicha comprensión " (51).

---

(50) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., nota 1, p. 223.

(51) Idem., p. 227.

Dichos efectos, establecen un antagonismo, la comprensión de lo ilícito de la conducta, o la de comportarse de acuerdo a esa comprensión.

La falta de uno o ambos efectos, motivado por un trastorno mental, ya sea permanente o temporal, o por un retraso en el mismo desarrollo mental, suprimirá la imputabilidad.

Con respecto al miedo grave, es posible manifestar que también es causa de inimputabilidad la inconsciencia producida por el miedo grave, producido por un mal inminente y grave en la persona que comete el hecho ilícito.

El miedo grave se sujeta a procesos psicológicos y puede producir la inconsciencia, es por ello que conforma una causa de inimputabilidad, al afectar la capacidad o competencia psicológica.

Anteriormente a las reformas publicadas en el año de 1994, la fracción VI del artículo 15 del Código Penal establecía como excluyente de responsabilidad lo siguiente:

" Obrar en virtud de miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente " .

Se presenta la inimputabilidad en el miedo-grave, debido a que el sujeto queda temporalmente perturbado en sus facultades de decisión, por lo que en ese momento no tendrá la alternativa de elegir un medio de defensa menos perjudicial.

Por otra parte, el Código Penal Federal, vigente en el año de 1997, en el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 15, establece lo siguiente:

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

El artículo 69 bis del multicitado Código Penal, se refiere a la penalidad aplicable si la capacidad del autor, de comprender el carácter ilícito del hecho o de determinarse de acuerdo con esa comprensión, sólo se encuentra disminuida por las causas señaladas en la fracción VII del artículo 15 del Código Penal.

Las causas que menciona el artículo anteriormente indicado, se refieren a aquél momento que menciona nuestra legislación punitiva, reformada en 1984 y en 1994 y que quedó plenamente establecida en la nota (45) del presente trabajo.

Con respecto a la capacidad, los autores Marcel Planiol y Georges Ripert, en su obra " Derecho Civil ", la definen de la manera siguiente:

" La capacidad es la aptitud para actuar válidamente por sí mismo " (52).

El problema de la capacidad disminuida obedece a un aspecto de apreciación y a su tratamiento, pues se trata del tratamiento de los semiimputables, que se pueden ver afectados, por ejemplo, por los estados emotivos, de agotamiento o intoxicaciones crónicas o agudas provocadas por el alcohol u otras sustancias similares.

---

(52) PLANIOL, Marcel - RIPERT, Georges, Derecho Civil, Obra Compilada y Editada, Edit., Clásicos del Derecho, México, 1996, p. 249.

El autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Principios de Derecho Penal - La Ley y el Delito ", manifiesta lo siguiente:

" El paso de la salud mental a la locura y de la plena consciencia a la inconsciencia, se verifica por grados sucesivos, apenas sensibles, que constituyen la zona intermedia de Maudsley, las formas del paso de Forel, los casos limítrofes de los alienistas alemanes. Esta misma dificultad se presenta cuando se trata del tránsito del desarrollo mental incompleto a la plena capacidad " (53).

En estos casos, el juzgador deberá considerar las circunstancias de cada caso, con el objeto de atenuar la pena y no acumularla a la medida de seguridad.

No obstante lo anterior, el problema de apreciación de dichos casos persiste y habría que preguntarse conjuntamente con el autor Luis Jiménez de Asúa, lo siguiente:

" ¿ es posible, entonces, hablar de " Imputabilidad disminuida" o " atenuada ", o si sería preferible, en atención al estado peligroso, abandonar toda idea de castigo, aunque fuera mitigado ? " (54).

En materia fiscal podría aplicarse la imputabilidad disminuida, en razón de la situación en que la autoridad coloca al contribuyente, al obrar con prácticas intimidatorias y arbitrarias, ya sea a través de los medios de comunicación o de presencia física ante las personas jurídicas o individuales y considerarlo en general como sujeto culpable, hasta probar lo contrario.

---

(53) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., nota 19, p. 335.

(54) Loc. Cit.

Esto se puede ejemplificar de la manera siguiente:

En materia fiscal, resulta absurdo aplicar primero la prisión preventiva, antes de que el contribuyente haya sido oído y vencido en juicio de anulación, medida con la cual se incapacita a la persona, convirtiéndolo en un inimputable, ya que resulta lógico que si la persona no contaba con los recursos suficientes para hacer frente a su obligación fiscal, por provocación de insolvencia patrimonial, mucho menos podrá otorgar la fianza correspondiente para evitar la privación de su libertad.

Consecuentemente, dicha prisión lo afectará psicológicamente, pues no tendrá la libertad de pensamiento para defender su derecho, sobre todo cuando todavía no se le ha comprobado legalmente que es culpable.

Anteriormente, al tratar el tema de la antijuridicidad, ya ha quedado aclarado que el problema del contribuyente que se encuentra en esta situación, se maximiza al encontrarse en la posición de defender su derecho a través de dos vías estrechamente vinculadas, que son la administrativa y la penal, aplicándose la segunda más rápidamente, por lo que el sujeto puede llegar a ser detenido inmediatamente; asimismo, ésta medida inhabilitará al sujeto durante el tiempo que dure la pena, de la administración de sus bienes y del derecho de disponer de los mismos.

El autor Gerardo A. Carmona Castillo, en su obra " La Imputabilidad Penal ", señala que:

" Es evidente que para un derecho penal de culpabilidad, propio de un estado de derecho, la imputabilidad disminuida debe constituir una obligación causa de atenuación de la pena;...sin embargo, sería conveniente en estos casos conferir al juez la facultad de atenuar obligatoriamente la pena.... " (55).

---

(55) CARMONA CASTILLO, Gerardo A., op., cit., nota 44, p. 143.

El juzgador que se ocupe de estas situaciones, debe contar con una formación criminológica, psicológica y hasta cierto punto psiquiátrica, seguida de una gran solidez, independientemente del apoyo de otros especialistas en la materia.

El tema de la capacidad se encuentra estrechamente vinculado con el de la responsabilidad, de acuerdo con lo que señala el autor Fernando Castellanos Tena, en su obra " Lineamientos Elementales de Derecho Penal ", define la responsabilidad de la siguiente manera:

" La responsabilidad es la situación jurídica en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado. Son imputables quienes tienen desarrollada la mente y no padecen alguna anomalía psicológica que los imposibilite para entender y querer, es decir, los poseedores, al tiempo de la acción, del minimum de salud y desarrollo psíquico exigidos por la Ley del Estado; pero sólo son responsables quienes habiendo ejecutado el hecho, están obligados previa sentencia firme, a responder de él " (56) .-

Derivado de lo anterior, es posible señalar que la responsabilidad arroja como resultado, una relación entre el sujeto y el Estado, según la cual éste manifiesta que se ha realizado una conducta culpable y que por consiguiente, el sujeto se ha hecho acreedor a las consecuencias que la ley señala debido a su conducta.

Para que un sujeto sea responsable, debe poseer, al tiempo en que ejecuta el acto o hecho, conciencia del mismo y a la vez, gozar de la capacidad de elección; es decir, ha de poder elegir libremente entre las diversas posibilidades que se le presentan, sin ninguna clase de presión o amenaza, dado que en el momento en que aparezcan cualquiera de estos aspectos, se perderá la libertad de decisión y por lo tanto su responsabilidad se verá atenuada.

---

(56) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., nota 1, p. 218 - 219.

Tratándose de personas morales, éstas son una creación del derecho, son entidades a las cuales el derecho les reconoce personalidad jurídica; por lo tanto, son titulares de derechos y obligaciones; sin embargo, actúan a través de representantes legales, que son personas físicas que actúan a nombre de una empresa (persona moral).

Ante la comisión de ilícitos fiscales, que adicionalmente podrían resultar en delitos fiscales penales, se presenta el problema de establecer quien responde legalmente.

Al respecto, señala el autor Alejandro Ponce Rivera, en su obra titulada " Responsabilidad Fiscal Penal ", lo siguiente:

" Cuando una persona moral realiza conductas u omisiones que legalmente tienen el carácter de delito fiscal, alguien debe responder por ello. No interesa tanto el cargo o función que se realice dentro de la persona moral para determinar quien debe responder por los delitos fiscales en que se incurra. Por ello, pueden responder penalmente el representante legal, los socios o accionistas, algunos empleados, e inclusive terceros ajenos a las personas morales, si se llegara a determinar que tuvieron alguna intervención directa en la comisión del delito fiscal " (57).

En otros términos, son imputadas a las personas jurídicas las infracciones en que incurran, a través de sus órganos de dirección o representación o simplemente de sus representantes legales o administradores, quienes no revisten la calidad de órganos legales y que sin embargo deben responder por los ilícitos cometidos.

---

(57) PONCE RIVERA, Alejandro, Responsabilidad Fiscal Penal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. DE C.V., México, 1992, p. 24.



Al efecto, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1998, señala expresamente a los responsables de los delitos fiscales, como a continuación se indica:

" Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

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

Derivado de lo anterior, es posible afirmar que cualquier persona que se ubique en la hipótesis descrita por la ley y específicamente por lo que señala el artículo precedente, podrá ser declarado como responsable de la comisión de un ilícito fiscal, no siendo relevante el cargo que ocupe dentro de la estructura de la persona moral, ya que inclusive puede tratarse de una persona completamente ajena a la misma.

Por lo tanto, puede afirmarse que en virtud de la gran responsabilidad penal a que se encuentra sujeto un empleado, un asesor o cualquier persona que concierte o acuerde una determinada operación que derive en la comisión de un ilícito fiscal, debe tenerse gran cuidado al establecer relaciones con personas morales que no están dispuestas a conducirse con transparencia y dentro de un marco de legalidad, pues una vez elegida la opción libremente y sin presiones, el sujeto que optó por concertar operaciones ilícitas con una persona moral, será declarado imputable y culpable si se determina su relación con la persona moral, a quien se le atribuye la comisión del delito.

Desde luego, lo anterior probablemente sea difícil de probar, sin embargo, una vez obteniendo la autoridad fiscal cierta evidencia, en que demuestre que la persona moral no se conduce con la transparencia indispensable en el manejo de sus operaciones, podrá deslindar responsabilidades de acuerdo con la participación de cada una de las personas involucradas en el delito cometido.

Es importante señalar que durante este proceso de investigación de las operaciones de una persona moral, también la autoridad fiscal puede cometer arbitrariedades y declarar presunto responsable a algún tercero que en realidad no estuvo involucrado en la comisión del ilícito.

Debido a lo anterior, es importante sugerir que, debe cambiarse la idea que la autoridad fiscal tiene y ha tenido desde hace varios años, en el sentido de que el único responsable de la comisión de delitos fiscales es el representante legal de la persona moral, llámese socio, accionista, asociado o simplemente representante legal de la persona moral, ya que en determinado momento, ésta persona pudo no estar inclusive enterada de las operaciones que llevaron a cabo sus empleados, directores, asesores, etc., pues dichas personas, en virtud de su ignorancia en el manejo de aspectos de índole administrativo, en muchas ocasiones sólo reciben los resultados que les muestran las personas que contratan para el desempeño de esa función y que en algunos casos inclusive no comprenden los documentos que se les muestran.

No obstante lo anterior, el representante legal será plenamente culpable de la comisión de delitos fiscales, en el caso de que a pesar de su ignorancia en aspectos contables, fiscales y administrativos, haciendo uso de su calidad de socio o accionista, intervenga en los aspectos mencionados tomando decisiones que trasciendan en la comisión de ilícitos fiscales.

Con base en lo anterior, resulta interesante preguntarse si únicamente las personas involucradas en acciones ilícitas pueden ser responsables de las mismas, o también la persona jurídica como tal debe responder por dichas acciones.

Al efecto, el Código Penal Federal, señala en su artículo 11, la responsabilidad a que se hace acreedora la persona jurídica y señala lo siguiente:

" Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad jurídica " .

Esto quiere decir, que no únicamente las personas físicas que se encuentran involucradas en una acción ilícita pueden ser consideradas responsables de las mismas, pues como lo señala el ordenamiento anterior, también las personas jurídicas pueden sufrir las consecuencias de dichas acciones, hasta declararse suspendidas o disueltas, dependiendo de la situación especificada por la ley.

## 1.5 LA CULPABILIDAD

Ya ha quedado aclarado, al tratar el punto 1.4 anterior, que la imputabilidad es el presupuesto de la culpabilidad y configura la capacidad del sujeto de entender y de querer en el ámbito penal.

Originalmente, la culpabilidad se refería a la relación del sujeto y su conducta, la cual podía ser dolosa o culposa, posteriormente surge la teoría normativa que soporta la teoría de la culpabilidad en el reproche del proceso psicológico.

El autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", define la culpabilidad como sigue:

" El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica " (58).

El término reprochabilidad significa prácticamente lo mismo que reproche y éste puede ser considerado como culpabilidad material.

Además de ser delito una conducta típica, antijurídica e imputable, debe ser culpable; por lo tanto, siguiendo este orden lógico de prelación, la culpabilidad debe ser estudiada con posterioridad al elemento de la imputabilidad.

Como ya sea ha visto anteriormente, en primer lugar se estudia la conducta, a continuación la tipicidad, enseguida la antijuridicidad, más adelante la imputabilidad, la cual es el antecedente o presupuesto de la culpabilidad, que constituye el último escalafón en la conformación del delito, una vez reunidos todos los elementos, se presentará la punibilidad, la cual se estudiará posteriormente.

El autor Sergio Vela Treviño, en su obra " Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito ", con respecto a la culpabilidad señala lo siguiente:

---

(58) JIMENEZ DE ASUA, Luis, op. cit., nota 15, p. 234.

" A la indiscutible vinculación psicológica hecho - voluntad, debemos, conforme a la teoría normativa, adicionar los conceptos de la reprochabilidad y la exigibilidad, para encontrar, por medio del juicio de referencia, lo característico de la culpabilidad, en otras palabras, para que haya culpabilidad se requiere, en primer término, que un acontecimiento haya sido producido por la voluntad, traducida en conducta, de un sujeto imputable y, además, que esa conducta sea reprochable conforme a las normas jurídicas, porque había una exigibilidad de realizar otro comportamiento diferente, que tendría que haber sido el adecuado a la pretensión del derecho, manifestada esta pretensión a través del contenido cultural de las normas " (59).

Por lo que se refiere al desarrollo de la culpabilidad, se deben señalar tres momentos históricos, los cuales nacen de manera gradual, el primer momento se inicia con el aspecto psicológico de la culpabilidad, continuando con un criterio denominado mixto o complejo; es decir, psicológico y normativo y finalmente terminando con un criterio normativo, pero trasladando el dolo y la culpa al elemento material.

El autor Celestino Porte Petit Candaudap, indica en su obra "Programa de Derecho penal - Parte General ", con relación al aspecto psicológico de la culpabilidad, lo que se menciona a continuación:

" La culpabilidad con base psicológica consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y su conducta o el resultado material, según se trate de un delito de mera conducta o de resultado material.

---

(59) VELA TREVIÑO, Sergio, Culpabilidad e Inculpabilidad - Teoría del Delito, Edit., Trillas, México, 1991, p. 201

En el primer caso, hay un sólo nexo psicológico; en el segundo dos, pues además del nexo psicológico entre el sujeto y su conducta, se requiere que exista el del sujeto con el resultado material; por tanto, para la teoría psicológica, la culpabilidad se origina en cuanto existe ese nexo psicológico, quedando únicamente por determinar si éste es referible (como sostienen algunos) al dolo y a la culpa, o bien (como piensan otros), al dolo únicamente " (60).

En este sentido, tanto el dolo como la culpa no sólo conforman a la culpabilidad, sino que son las dos clases de culpabilidad que conforman el género.

El autor Eduardo López Betancourt, en su obra " Teoría del Delito", señala lo siguiente:

" Si el psicologismo consiste en un nexo psicológico entre el sujeto y la conducta o el resultado, no 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, aún 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 ésta, no se previó, el resultado previsible " (61).

---

(60) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, Programa de Derecho Penal - Parte General, Edit., Trillas, México, 1990, p. 590.

(61) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, op. cit., nota 24, p. 200.

---

Por lo tanto, conjuntamente con el autor Celestino Porte Petit Candaudap, se puede indicar que la teoría psicológica de la culpabilidad no es posible aceptarla, dado que adicionalmente al hecho - voluntad, se requiere que la voluntad manifestada en la conducta sea reprochable, pues de otro modo existiría a manera de ejemplo, la culpabilidad en los casos de legítima defensa, estado de necesidad y en las eximentes putativas, en las cuales el sujeto actúa dolosamente, pero no culpablemente.

El sujeto obró dolosamente en los casos señalados, porque quiso el resultado, de la misma manera, un sujeto que al creer encontrarse ante una agresión ilegítima, actúa en consecuencia, resultando ser un inculpable culpable, debido a que, no obstante que hay una situación invencible a su favor, sería culpable porque quiso el resultado.

Para la teoría normativa o normativista de la culpabilidad, la base de la culpabilidad la constituye un juicio de reproche; la conducta será culpable, -si a un sujeto capaz, que ha actuado con dolo o culpa, le puede exigir el orden normativo una conducta distinta a la realizada.

La naturaleza del normativismo estriba en fundamentar la culpabilidad; es decir, el juicio de reproche, en la exigibilidad dirigida a los sujetos capacitados para conducirse de acuerdo al deber.

Para el psicologismo, la culpabilidad estriba en el hecho psicológico que es causal del resultado; en cambio, en el normativismo, es el juicio de reproche a una motivación del sujeto.

Es posible reconocer que la culpabilidad supone un contenido psicológico; sin embargo, éste no constituye la culpabilidad, es necesario determinar el objeto sobre el que recae el reproche contra el autor.

Sólo al establecerse este juicio de reprobación, se puede asumir que nace el concepto de culpabilidad.

No obstante que difieren los psicólogos y los normativistas en sus percepciones de la culpabilidad, coinciden en que el delito no sólo ha de ser contrario a derecho y por consiguiente a los valores que tutelan las leyes, sino que adicionalmente el autor se encuentre también en oposición al orden jurídico.

El autor Sergio Vela Treviño, en su obra " Culpabilidad e Inculpabilidad - Teoría del Delito ", hace una interesante correlación entre el aspecto psicológico y el normativo de la manera que a continuación se expone:

" Decimos que la culpabilidad es el resultado de un juicio, porque el único capacitado para pronunciarse acerca de la existencia o inexistencia de ella es el juez, quien formula un juicio de referencia, vinculando psicológicamente al hecho con su autor y, posteriormente, resuelve si la voluntad contenida en la conducta era o no reprochable, porque era o no exigible un comportamiento diferente, adecuado a la norma. No es sino hasta que el juicio ha quedado concluido en sentido afirmativo, que el juez formula un reproche a cierta y determinada conducta, porque a cierto y determinado sujeto le era exigible que adecuara su conducta a la norma y al no hacerlo así, se le considera culpable por el comportamiento que le es psicológicamente atribuible y que fue motivo del enjuiciamiento. En consecuencia, la culpabilidad no es un juicio, sino el resultado de un juicio realizado por el juez. Nadie, sino el juez, puede declarar la culpabilidad de alguien " (62).

---

(62) VELA TREVIÑO, Sergio, op. cit., nota 56, p. 202.



La culpabilidad no es solamente una unión psicológica que existe entre el autor y el hecho, tampoco se debe observar en la psiquis del autor, sino que debe tomarse en cuenta el aspecto valorativo en un juicio de reproche de ese contenido psicológico.

Con referencia al juicio de culpabilidad, el autor Edmund Mezger, en su obra titulada " Derecho Penal - Parte General ", expresa lo siguiente:

" El juicio de CULPABILIDAD acerca de un hecho y de su autor se basa en un conjunto de presupuestos que están situados en la persona del autor y constituyen una determinada situación de hecho de la culpabilidad. Pero es, al propio tiempo, de acuerdo con su esencia y de conformidad con la concepción normativa de la culpabilidad hoy dominante, un juicio valorativo acerca de esta situación de hecho y no una mera concepción psicológica de la culpabilidad " (63).

El juicio de culpabilidad es un juicio que se refiere a una determinada situación de hecho; es decir, a una conducta que en razón de su valoración, se caracterizará tal situación de hecho como culpabilidad.

La culpabilidad tiene como punto de partida una situación de hecho, que se encuentra en la persona del autor, pero se eleva al concepto de culpabilidad, hasta que existe un juicio valorativo del órgano juzgador. El sujeto siempre motiva el acto que ha de ser sometido a juicio de reproche.

---

(63) MEZGER, Edmund, op. cit., nota 9, p. 190.

El Código Penal Federal vigente, en su artículo 8o., señala lo siguiente:

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

De aquí que la culpabilidad solo revista dos formas, el dolo y la culpa, las cuales se presentarán de acuerdo con la dirección en que el sujeto enfoque su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o cause un resultado similar a través de su negligencia o imprudencia.

El autor Fernando Castellanos Tena, en su obra " Lineamientos Elementales de Derecho Penal ", con respecto a las formas de culpabilidad, señala lo siguiente:

" Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa (dolo), o, por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria (culpa) " (64).

La culpa conjuntamente con el dolo, constituye una de las dos variables que existen sobre la culpabilidad, presupuesto de la responsabilidad y elemento tipificante del delito penal.

El autor César Augusto Osorio y Nieto, en su obra titulada "Síntesis de derecho Penal - Parte General " con respecto al dolo y la culpa, expresa lo que se indica a continuación:

" El dolo tiene como elementos el moral o ético y el volitivo o psicológico, el primero contiene el sentimiento, la conciencia de que se viola un deber, el volitivo o psicológico es la voluntad, la decisión de realizar la conducta. El dolo puede representarse de diferentes formas, pero podemos considerar que existen cuatro especies principales que son:

---

(64) CASTELLANOS TENA, Fernando, op.cit., nota 1, p. 237.

a) Directo. El resultado corresponde al que había previsto el sujeto.

b) Indirecto. Existe cuando el sujeto se representa un fin, pero prevé y acepta la realización necesaria de otros fines delictivos.

c) Indeterminado. Es la voluntad genérica de delinquir, sin fijarse un resultado delictivo concreto.

d) Eventual. El sujeto se propone un resultado delictivo, pero se prevé la posibilidad de que surjan otros típicos no deseados, pero que se aceptan en el supuesto de que ocurran.

La culpa la encontramos cuando el sujeto no desea realizar una conducta que lleve un resultado delictivo, pero por un actuar imprudente, negligente, carente de atención, cuidados y reflexión verifica una conducta que produce un resultado previsible delictuoso " (65).

Puede haber dos clases de culpa, la inconsciente, en la que el sujeto no prevé un resultado y la consciente, cuando el evento es previsto como posible; sin embargo, no es querido y, adicionalmente, el sujeto espera que no ocurrirá o que podrá evitarlo.

En términos generales, se puede decir que en la culpa el resultado producido no es querido, a diferencia de lo que sucede en el hecho doloso (ya sea que se acepte la teoría de la volición, de la representación o del asentimiento).

---

(65) OSORIO Y NIETO, César Augusto, Síntesis de Derecho Penal - Parte General, Edit. Trillas, México, 1996, p. 67.

Continúa diciendo el autor Osorio y Nieto, en cuanto a los elementos y a las especies de culpa se refiere, lo que a continuación se señala:

" Los elementos de la culpa son: una conducta positiva o negativa, ausencia de cuidados o situaciones exigidas por el Estado, resultado típico, previsible, evitable y no deseado y una relación causal entre la conducta y el resultado.

Las especies de culpa son las siguientes:

a) Consciente, con previsión o con representación. Existe cuando el sujeto prevé la posibilidad de un resultado ilícito penal, pero no desea tal resultado y espera que no haya tal evento típico.

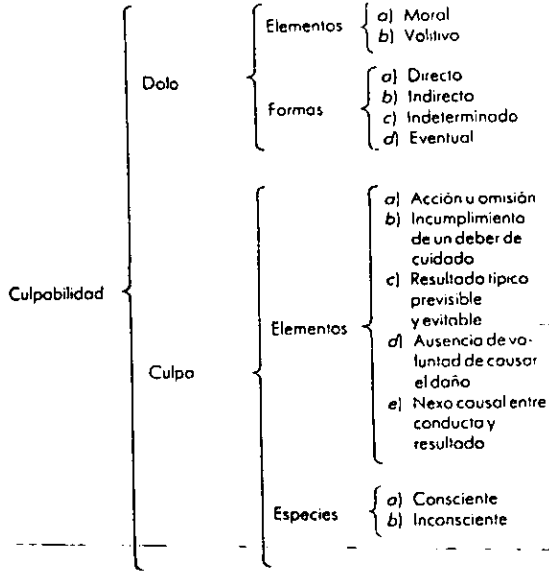
b) Culpa inconsciente, sin representación. Esta especie de culpa se da cuando el resultado, por naturaleza previsible, no se prevé o no se representa en la mente del sujeto " (66).

A efecto de resumir lo anteriormente expuesto y con objeto de clarificarlo, a continuación se muestra un cuadro sinóptico:

---

(66) *Idem.*, op. cit., p. 67.

Culpabilidad



" (67) .

(67) IDEM., op. cit., p. 68.

Para el autor Giuseppe Maggiore, citado por Eduardo López Betancourt en su obra " Teoría del Delito ", los elementos del dolo son dos, los cuales se exponen a continuación:

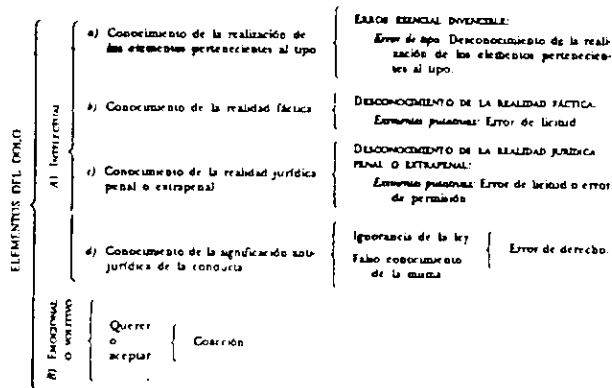
- " 1) La previsión (o representación) del resultado;
- 2) La violación de él.

Si alguno de estos dos elementos faltase, no puede haber dolo.

El dolo está compuesto por los siguientes elementos:

- a) Intelectual. Implica el conocimiento por parte del sujeto que realiza circunstancias pertenecientes al tipo y;
- b) Emocional. Es la voluntad de la conducta o del resultado.

Lo anterior se representa a continuación en un cuadro sinóptico:



" (68) .

(68) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, op. cit., nota 23 , p. 210

En los elementos intelectuales, debe definirse en primer lugar si el dolo lo realiza el sujeto conscientemente convencido de la antijuridicidad, del tipo, o de algún otro aspecto válido para la realización de la conducta.

Todo dolo, al enlazarse con la imagen rectora del tipo, se ajusta a ella exactamente y conforma un tipo de culpabilidad.

Por lo que se refiere al conocimiento del tipo, quiere decir que el sujeto tenía el conocimiento del acto ilícito que está llevando a cabo, en la medida que entiende que su conducta es contraria al orden social.

En la conformación del ilícito tributario, se discute si debe o no darse para su tipificación la culpabilidad como presupuesto de la responsabilidad; es así como se ha llegado a advertir que el delito penal es un acto antijurídico y culpable. En el derecho tributario penal se cuestiona si la infracción fiscal es culpable o si es objetiva.

Con respecto a la responsabilidad objetiva, el autor Freytes, citado por García Belsunce en su obra "Derecho Tributario Penal", señala que:

" No debe confundirse criterio objetivo para medir la responsabilidad, esto es, sin juzgarla en atención a las cualidades personales del autor, con responsabilidad objetiva o de resultados, como es la que deriva del solo hecho de ser director, administrador o representante de la sociedad " (69).

---

(69) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., Derecho Tributario penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 229.

La afirmación de que la infracción o el ilícito fiscal deriva de una responsabilidad objetiva; es decir, de una responsabilidad sin culpa, es inaceptable, ya que se desentiende de todas las consideraciones o reflexiones que son la razón de ser tanto del derecho penal como del derecho fiscal - penal; no considera la imputabilidad, ni tampoco la reprochabilidad, únicamente se toma en consideración el resultado, es por eso que se le llama responsabilidad objetiva, objetividad que deja a un lado la valoración humana del acto; por lo tanto, no puede ser admitida.

El principio " nullum poena sine culpa " ha sido generalmente reconocido, el autor Dino Jarach, citado por García Belsunce, se inclina en favor de la doctrina subjetivista en el sentido de que en el derecho tributario no hay pena sin culpa, manifestando lo siguiente:

" La evolución del derecho tributario es y debe ser en el sentido de aceptar sin excepción el principio del derecho penal común según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa.

Agregando que:

" El principio general también en materia tributaria penal es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales en que se prescindida de este requisito " (70).

La culpabilidad es uno de los elementos de la infracción fiscal, por lo mismo se puede decir que sin culpabilidad no es posible imponer una sanción fiscal; es decir, no es viable aceptar que pueda existir infracción fiscal sin dolo o sin culpa, por lo que resulta indudable que el principio de culpabilidad en materia de delitos, tiene eficacia en el campo del derecho fiscal - penal.

---

(70) Idem., p. 207.



Sólo el criterio de culpabilidad por responsabilidad puede ser admitido, debe analizarse el aspecto subjetivo, interno del hecho antijurídico, a fin de que la sanción sólo alcance a aquél cuya conducta demuestre justificada la imposición de la misma.

El autor Horacio A. García Belsunce, en su obra " Derecho Tributario Penal ", confirma lo anterior de la siguiente manera:

" a) Para ser pasible de una sanción tributaria penal por un delito tributario es necesario ser autor personal y directo del acto antijurídico;

b) Esa autoría haya sido efectuada con culpabilidad subjetivamente atribuible al autor (dolo o culpa propiamente dicha, según sea el caso);

c) como consecuencia de lo que antecede, no es presupuesto suficiente para atribuir responsabilidad penal tributaria por delitos tributarios a quienes tengan la calidad de administradores, gerentes, directores, mandatarios o representantes en general de las personas jurídicas o de aquéllas que sin serlo son sujetos de derecho tributario, el tener el carácter de tales si no se han dado a su respecto los presupuestos señalados en a) y b) " (71) .

Para mantener en este aspecto la seguridad jurídica y para satisfacer las exigencias de justicia, la culpabilidad debe ser elemento integrante del delito fiscal; esto permite que el sujeto pueda evitar sanciones fiscales cuando se presente una causa de inculpabilidad.

---

(71) Idem., p. 249 - 250.

Adicionalmente, permite una justa individualización de la sanción, que se da como consecuencia de la graduación del elemento subjetivo, de modo que la medida de la culpabilidad debe determinar la dimensión de la sanción que se aplique.

Por su parte, el autor Miguel Angel García Domínguez, en su obra "Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales ", indica lo siguiente:

" Indudablemente se incurrirá en graves injusticias si el infractor fiscal debiera ser necesariamente multado aún cuando pudiera demostrar, sin género de dudas, que se da en el caso una causa de inculpabilidad, o si la pena de multa estuviera proporcionado al grado de culpabilidad " (72).

Ocurre que el comentario anterior del autor García Domínguez, en cuanto hace a la aplicación de las multas, aparece constantemente en la realidad, ya que las autoridades fiscales requieren continuamente a los contribuyentes con cualquier excusa, con el objeto de hacer efectivas multas que de ninguna manera proceden; esto se debe principalmente a la existencia del artículo 70 - Bis del Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1997, que señala lo siguiente:

" Los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de multas por infracciones a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, se destinarán a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones. Sólo ingresará a los citados fondos el importe

---

(72) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 215.

de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes, salvo que por ley estén destinados a otros fines. La distribución de fondos se hará en los términos que señale el reglamento ".

Lo anterior quiere decir, que el sueldo de los funcionarios públicos que participan de dichas multas, está formado en gran parte por las multas que efectivamente hagan efectivas a los contribuyentes, razón por la cual, sucede que dichos funcionarios cometen arbitrariedades requiriendo a los contribuyentes, aún cuando no exista causa alguna para ello.

Con fecha 15 de diciembre de 1995, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual, de acuerdo con lo que establece el artículo primero Transitorio de dicha Ley, entrará en vigor el día 1o. De julio de 1997; éste es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, el cual tendrá el mismo objeto que tiene la Subsecretaría de Ingresos en materia de fiscalización, dependiente de la misma Secretaría de Hacienda.

El artículo segundo Transitorio de dicha Ley, señala que a partir de la entrada en vigor de la misma, quedará derogado entre otros, el artículo 70 - Bis; es decir, que las multas a que se refiere dicho artículo quedarán eliminadas, lo cual aún cuando la Secretaría de Hacienda establecerá mecanismos para que las percepciones de los empleados hacendarios no sufran menoscabo; no es difícil pensar que dada dicha situación, se incrementa de alguna manera la corrupción en dichos empleados a fin de nivelar sus ingresos.

Por otro lado, la inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad; es decir, son aquellas causas que destruyen cualquiera de los elementos que integran la culpabilidad, absolviendo al sujeto del juicio de reproche.

De acuerdo con lo que señala el autor Octavio Orellana Wiarco, en su obra " Teoría del Delito - Sistemas Causalista y Finalista ", las causas que integran la culpabilidad son:

- " a) Aquellas que dan lugar a la inimputabilidad;
- b) Los casos de error de prohibición que destruyen la conciencia de antijuridicidad; y
- c) Las causas de inexigibilidad de otra conducta " (73).

En realidad la inculpabilidad opera al encontrarse ausentes los elementos de la culpabilidad, que son: el conocimiento (intelectual) y la voluntad (volitivo).

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

De este modo, la tipicidad debe referirse a una conducta; la antijuridicidad a la oposición objetiva al Derecho de una conducta que coincide con un tipo penal; y la culpabilidad presupone una valoración de antijuridicidad de la conducta típica.

Al hablar de inculpabilidad específicamente, o de las causas excluyentes de culpabilidad, se hace mención a la eliminación de este elemento del delito, dando por hecho que se trata de una conducta típica y antijurídica de un sujeto que tiene la calidad de imputable.

---

(73) ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, op. cit., nota 37, p. 161.

El autor Fernando Castellanos Tena, en su obra titulada "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", señala lo siguiente:

" En estricto rigor, las causas de inculpabilidad serían el error esencial de hecho (ataca el elemento intelectual) y la coacción sobre la voluntad (afecta el elemento volitivo). Algo se anula o no puede integrarse. Al faltar uno o más de sus elementos constitutivos. Si la culpabilidad se forma con el conocimiento y la voluntad, sólo habrá inculpabilidad en ausencia de los dos factores, o de ambos " (74).

Una de las causas de inexistencia del delito, es el estado de necesidad, pudiendo presentarse como afectación a la antijuridicidad, en tal caso opera como causa de justificación; es decir, conformación de una conducta típica al derecho, o como causa de inculpabilidad al afectar al elemento del delito, que es conocido como culpabilidad, por no exhibibilidad de otra conducta.

Esto se regula en forma expresa en la fracción IV del artículo 15 del Código Penal Federal, que explica la circunstancia que excluye la responsabilidad la necesidad de salvar su propia vida (del agente de la conducta) o la persona o bien de otro, de un peligro real, grave e inminente, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial.

Otra de las causas excluyentes de responsabilidad es el error y la ignorancia; de acuerdo con lo que señala el autor Fernando Castellanos Tena, en su multicitada obra " Lineamientos-Elementales de Derecho Penal ", el error se define como sigue:

---

(74) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., nota 1, p. 258.

" El error es un vicio psicológico consistente en la falta de conformidad entre el sujeto cognoscente y el objeto conocido, tal como éste es en la realidad. Según los escolásticos: veritas est adaequatio intellectus et rei (la verdad es una adecuación entre lo que es una cosa y nuestra mente). El error es un falso conocimiento de la verdad, un conocimiento incorrecto; se conoce, pero se conoce equivocadamente " (75).

Los elementos anteriormente señalados; es decir, tanto el error como la ignorancia, pueden conformar causas de inimputabilidad, en el caso de que produzcan en el sujeto desconocimiento o un conocimiento erróneo acerca de la antijuridicidad de su comportamiento; el actuar en tales condiciones muestra falta de maldad.

En cambio, en el error se cuenta con una falsa apreciación de la realidad, en la ignorancia existe una falta de conocimiento; en el error se conoce, pero se conoce erróneamente, la ignorancia es una laguna en el entendimiento, ya que nada se conoce, ni errónea, ni efectivamente.

El error, como causa de inculpabilidad, puede ser de dos formas: error de tipo y error de antijuridicidad, ambos producen el mismo resultado de eliminar toda clase de culpabilidad cuando es esencial e invencible y por lo tanto irreprochable.

Debe distinguirse claramente entre error de tipo y error de antijuridicidad; sin embargo, deben agruparse los efectos de ambos como causa de inculpabilidad.

---

(75) Idem., p. 259.

El autor Miguel Angel García Domínguez, citando al autor Luis Jiménez de Asúa en su obra ya mencionada, denominada " Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales ", señala lo siguiente:

" Si el autor se encuentra en error o en desconocimiento sobre las circunstancias del hecho objetivo, que pertenecen al tipo penal, y que han de ser abarcadas por el dolo, éste queda excluido. El legislador, al configurar un tipo lo integra, a menudo, con elementos no sólo objetivos y subjetivos, sino normativos; y da lugar a error de tipo todo lo que se halle acogido en el precepto legal, pero no en la sanción. El error de tipo consistirá, pues, en el desconocimiento de una o varias circunstancias objetivas, que la figura típica contiene, ya sea que pertenezcan a la descripción objetiva y subjetiva o a los elementos normativos. Por tanto, no sólo es error de tipo el que recae sobre la materialidad del objeto o de los sujetos, sino también sobre las calidades jurídicas que se expresan en el tipo " (76).

En el caso de que el error excluyera el tipo legal, se estaría en presencia del error de tipo.

En el error de antijuridicidad del acto, se presenta el completo conocimiento del tipo; el sujeto sabe perfectamente lo que hace, pero erróneamente supone que le está permitido.

Es posible que no conozca la norma jurídica; o bien, la interpreta en forma equivocada, o admite equivocadamente una causa de justificación.

---

(76) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 269.

Es posible que no conozca la norma jurídica; o bien, la interpreta en forma equivocada, o admite equivocadamente una causa de justificación.

El error de antijuridicidad evitable no excluye el reproche de culpabilidad, sino que conforma una atenuante de la culpabilidad, un error de antijuridicidad inevitable, excluye toda culpabilidad.

En materia tributaria, el error de hecho siempre es excusable, en tanto sea esencial y no accidental y no sea imputable al contribuyente. Desde luego, es aceptable cualquier disposición que señale la ley tributaria que para un determinado caso sostenga lo contrario.

El error de derecho penal, aquél que se refiere a la ignorancia de la ley penal que reprime el hecho de la infracción, no es excusable.

El autor García Domínguez, continúa diciendo:

" Como en general las infracciones fiscales tipifican el incumplimiento de obligaciones tributarias, en este campo el error, tanto de tipo como de antijuridicidad, puede estar referido frecuentemente a la obligación incumplida" (77).

Es importante dejar claro el momento en que ha de considerarse el error con respecto tanto al tipo, como a la antijuridicidad.

El autor Miguel Angel García Domínguez, citando al autor Luis Jiménez de Asúa, señala en cuanto al error esencial se refiere, lo siguiente:

" PRIMERO.- El sujeto debe conocer todas las circunstancias fácticas que corresponden a los elementos esenciales del tipo; por esto, el error sobre ellas resultará esencial.

---

(77) Idem., p. 271.



A) El error es esencial cuando, en última instancia y cualesquiera que sean los elementos sobre los que gravita; anula la posibilidad de conocer el núcleo del tipo. Es el caso en el que el agente cree hacer una deducción correcta, a fin de determinar la base gravable para efecto del impuesto sobre la renta, sin que tal deducción esté realmente autorizada, el sujeto ignora que está haciendo una deducción indebida.

B) El error es esencial cuando versa sobre el sujeto pasivo y el objeto; por ejemplo, cuando el sujeto no sabe que quien impide entrar en el domicilio de la empresa es a un auditor fiscal, que cuenta con una orden para tal efecto.

C) El error es esencial, también, cuando se refiere al resultado y a sus consecuencias, siempre que se requiera cierto conocimiento del proceso causal.

SEGUNDO.- El error es esencial, cuando versa sobre la antijuridicidad del acto:

A) Si la conciencia de lo injusto del hecho es el elemento intelectual del dolo, el desconocimiento de esa antijuridicidad acarrea la exculpación.

B) Pero, en más concretos problemas, afecta a la creencia de que estamos ante una causa eximente, ora por interpretar erróneamente el hecho, bien por creer que nos asiste una causa de justificación o de inculpabilidad que la ley no reconoce " (78).

---

(78) Idem., p. 272 - 273.

La complejidad de algunas disposiciones fiscales, así como su falta de claridad, acarrearán como consecuencia, inducir a error al contribuyente que trata de cumplir con sus obligaciones fiscales y no sólo al contribuyente, sino también a los profesionales expertos.

Ante la falta de una adecuada técnica jurídica que provoca la confusión conceptual y terminológica, la falta de claridad, vaguedad, complejidad y discrecionalidad de las normas tributarias, el contribuyente se ve compelido a efectuar consultas a las autoridades fiscales, con el afán de obtener la certeza de lo que ha entendido en la norma escrita, lo cual puede llevar a cabo.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 34, concede a las autoridades fiscales, la facultad de contestar las consultas que le practiquen los contribuyentes, de la siguiente manera:

" Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello ".

Efectivamente, los particulares realizan sus consultas a la autoridad; sin embargo, ésta nunca se compromete, por lo que generalmente contesta al contribuyente ante su duda, con algo similar a lo siguiente:

" Después de haber analizado la consulta realizada, debe estudiar si la operación que pretende usted efectuar se encuentra o no permitida en la norma, si se encuentra permitida, se podrá llevar a cabo, en caso contrario, no será posible ".

Como puede observarse, éste tipo de respuesta no lleva al contribuyente a resolver su duda, dado que no se le está contestando absolutamente nada, simplemente deberá recurrir nuevamente al ordenamiento respectivo, tratando de interpretar la norma, apegándose según su buen saber y entender lo más cercano posible a lo que el legislador quiso decir.

En el momento en que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, revisará la operación efectuada por el contribuyente, la cual anteriormente había consultado y la rechazará porque a su criterio va en contra de lo que el legislador quiso decir, entonces vendrán las represalias y hasta ese momento el contribuyente se hará sabedor de que lo que preguntó a la autoridad años atrás, no podía realizarlo, por estar en contra de la ley; esto traerá como consecuencia que el contribuyente efectúe una serie de gastos por la contratación de abogados, a fin de esclarecer su situación fiscal.

Otro tipo de respuesta a consulta real y concreta es la que a continuación se expone y que es un producto de un caso real:

" Esta Administración, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 95, Apartado A...resuelve:

Que contra los actos administrativos dictados en materia Fiscal Federal, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, se deberán interponer los Medios de Defensa a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, vigente, por lo que no es posible acceder a su petición " .

Lo anterior da idea, de que la falta de seguridad del contribuyente por caer constantemente en el error, estará presente cuando se caracterice por un conjunto de normas carentes de un criterio de ordenación jurídicamente fundado y asimismo cuando sus componentes adolezcan de precisión conceptual, terminológica, simplicidad y claridad.

El error sobre las causas eximentes de responsabilidad, es aquél en el que cae el sujeto, que se ve protegido por una causa de justificación, o por una causa de inculpabilidad, al llevar a cabo un acto tipificado como infracción o delito fiscal.

Por lo que se refiere a las eximentes putativas o imaginarias, éstas son causas de inculpabilidad y conforman un caso de error de antijuridicidad.

De acuerdo con el autor García Domínguez, las eximentes putativas pueden proceder:

" a) De la errónea apreciación de las situaciones fácticas; es decir, de las situaciones del hecho en las que se basa la antijuridicidad de la conducta, que por ende no fue apreciada como ilícita por el agente, sino por el contrario, justificada, inculpable o impune. Por ejemplo si el autor cree que puede resistirse, porque toma como arbitraria la intimación o intervención del funcionario.

b) De la errónea creencia de que un precepto legal le justifica, o de que cualquier otro le exime de pena, es decir, que el sujeto pensaba que el orden jurídico no se oponía a su conducta, como por ejemplo, si el agente cree que puede introducir al país una mercancía sin pagar el impuesto de importación por creer que existe una franquicia que lo permite" (79).

Considerando lo señalado en el inciso a) citado, si la resistencia a los actos arbitrarios de la autoridad, presume una exención al ilícito de resistir a la autoridad, en el momento en que el sujeto crea que la intimación o intervención del funcionario es arbitraria, se encontrará en un error y más claramente en una eximente putativa que constituye un error de prohibición.

---

(79) Idem., p. 274 - 275.

Si se dan los resultados de éste, la persona que resiste no podrá ser sancionada; ésta absolución se deberá principalmente a la ausencia de dolo.

En caso de que el sujeto lleve a cabo una acción que en su conciencia no está en oposición, sino al contrario, de conformidad con el orden jurídico, desaparecerá el dolo, elemento que permanece junto con toda acción tipificada como infracción fiscal o delito.

Debe aceptarse que la resistencia del sujeto a la arbitrariedad del funcionario, no es otra cosa que una actitud de legítima defensa, por lo cual, se debe opinar conjuntamente con el autor García Domínguez, que:

" En caso de una errónea creencia de la arbitrariedad de las actividades del funcionario, el que la repele se hallará en una especie de legítima defensa putativa " (80).

#### 1.6 LA PUNIBILIDAD

Uno de los más grandes temores que puede tener un ciudadano, es el sufrir el poder punitivo del Estado, al ejecutar conductas típicas, que por su gravedad, el legislador les ha indicado consecuencias de carácter punitivo.

El autor Fernando Castellanos Tena, expresa con respecto a la punibilidad, lo siguiente:

---

(80) Idem., p. 277.

" La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción " (81).

La punibilidad, es la amenaza de pena que se ve señalando en cada tipo penal; de este modo, una vez establecida una conducta típica, antijurídica y culpable, a la misma se deberá aplicar la pena que previene la ley.

En otras palabras, es punible una conducta cuando por su naturaleza merece ser penada, entonces se genera la conminación estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas.

De acuerdo con lo que ha señalado el autor Castellanos Tena:

" Punibilidad es:

a) Merecimiento de penas.

b) Conminación Estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales; y

c) Aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley " (82).

Durante largo tiempo se ha discutido y aún actualmente se cuestiona si la punibilidad posee la categoría de elemento esencial del delito.

La punibilidad es una condición objetiva del delito, más no es un elemento integrante del mismo, como sí lo es la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad y la culpabilidad.

---

(81) CASTELLANOS TENA, Fernando, op. cit., nota 1, p. 275.

(82) Loc. cit.

La punibilidad no es un elemento integrante del delito, ya que no constituye principios que conforman el mismo, dado que no se requiere que esté presente para que exista, no interviene en la construcción de la figura delictiva.

El Código Penal Federal, en su artículo 7o., señala:

" Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

El delito es:

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

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

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

El concepto de delito que indica el Código Penal mencionado, demuestra la concepción punitiva de las leyes penales, las cuales intimidan al ciudadano, sobre todo porque se aplican en varias ocasiones en forma arbitraria.

El autor García Domínguez señala en su obra " Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales ", lo siguiente:

" La Constitución consagra, como garantía individual, la presunción de inocencia en el segundo párrafo del artículo 14, que establece:

" Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho....

De lo anterior podemos concluir que la presunción de inocencia es la primera garantía y la más esencial, que en materia punitiva consagra nuestro régimen de derecho" (83).

Aparentemente, la disposición anterior protege a toda persona, considerándola inocente en primera instancia; sin embargo, al afirmar lo anterior, este autor no tomó en consideración lo dispuesto por el artículo 19 del mismo ordenamiento legal, que establece lo siguiente:

" Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del término de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión y siempre que de lo actuado aparezcan datos suficientes que acrediten los elementos del tipo penal del delito que se impute al detenido y hagan probable la responsabilidad de éste ".

Esto demuestra que no existe tal presunción de inocencia, dado que se podrá llevar a cabo cualquier detención en forma arbitraria por parte de la autoridad, sin que se justifique con un auto de formal prisión, siempre que no exceda del término de setenta y dos horas; por lo tanto, si se puede llegar a concluir que en nuestro régimen de Derecho, toda persona no es inocente hasta probar lo contrario.

No obstante lo anterior, el autor César Sepúlveda, señala en el apéndice NUM. 3 de su obra titulada " Derecho Internacional ", la Declaración Universal de Derechos Humanos, firmada y ratificada por México, como Estado miembro de la Organización de las Naciones Unidas, proclamada por la ONU en París el 10 de diciembre de 1948, en su artículo 11.1 dice:

---

(83) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 217.



" Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa " (84).

En nuestro régimen jurídico no ha sido posible aplicar lo establecido por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y sobre todo en materia fiscal, que como ya quedó explicado al tratar el tema de la antijuridicidad (1.3), el contribuyente debe defenderse a través de la vía penal y administrativa en forma simultánea y al aplicarse más rápidamente la primera, se violan los preceptos que se han indicado con anterioridad.

Con respecto a los conceptos, punibilidad y aplicación de la pena (multa o prisión en materia fiscal), el autor García Domínguez señala lo siguiente:

" La punibilidad, esto es, el que una conducta, en abstracto, esté conminada con una pena de multa, es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito, la aplicación de la multa, en cambio, será la mera consecuencia normal de la concreta conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal " (85).

Una característica de la infracción fiscal, es que las conductas sean típicas, antijurídicas, culpables y punibles;—por otro lado, la pena referida a la multa de manera individual en cada caso, es un resultado de una conducta concreta.

No podría establecerse de una manera válida, la presunción de que se realizó una conducta típica de carácter ilícita y por lo tanto punible.

---

(84) SEPULVEDA, César, Derecho Internacional, Edit. Porrúa, Octava edición, México, 1977, p. 550.

(85) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 303.

Si se ha cometido una infracción fiscal, en razón de un caso fortuito o fuerza mayor, no podría exigirse la imposición de una multa o de una sanción; para que ésta se pueda hacer efectiva, se requiere que antes se hayan configurado los otros elementos del delito, que pueden considerarse como clásico y que ya fueron tratados con anterioridad; adicionalmente, deben tomarse en consideración las circunstancias del ilícito.

Al respecto, el autor Miguel Angel García Domínguez, citando al autor Luis Jiménez de Asúa, señala la clasificación de las circunstancias como sigue:

" Las circunstancias del ilícito pueden ser objetivas o subjetivas. Objetivas son las que se refieren al hecho que constituye la infracción y subjetivas las que tienen referencia con el agente de la infracción.

Las circunstancias objetivas son:

1. Cualitativas, concernientes a la calidad, esto es, a la naturaleza y especie de la ilícita conducta: acción u omisión.
2. Instrumentales, tocante a los medios empleados, por ejemplo la violencia, la insidia, el engaño.
3. Temporales, relacionadas con el tiempo y la ocasión, por ejemplo el ilícito cometido de noche o durante calamidades públicas.
4. Especiales, inherentes al lugar, como el caso del ilícito cometido en sitio despoblado.
5. Consecuenciales, que tienen relación con la magnitud del daño o del peligro, resultado de la infracción.

~~Las circunstancias subjetivas son:~~

1. Cognoscitivo - volitivas, atinentes al dolo o a la culpa y a su intensidad.

2. Personales:

A) Respecto a las condiciones y cualidades del sujeto....

B) Que pueden tener relación con la tendencia del sujeto a infringir la ley.... " (86).

No obstante lo señalado anteriormente, existen ciertas circunstancias contempladas en la ley, las cuales producen el efecto de eximir de la imposición de la pena a quienes cometen un ilícito fiscal, a pesar de la antijuridicidad del acto típico, la imputabilidad y la culpabilidad del sujeto.

El autor García Domínguez menciona que:

" A estas circunstancias que hacen que a una conducta típicamente antijurídica, imputable a su autor y culpable, no se asocie pena de multa por razones de utilidad pública, se les denomina causas de impunidad o excusas absolutorias " (87).

Estas excusas absolutorias son aquellas específicas por las cuales el legislador deja sin castigo una conducta típica, antijurídica y culpable, son un factor negativo de la punibilidad.

En otras palabras, son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta de hecho, impiden la aplicación de la pena.

---

(86) Idem., p. 307.

(87) Idem., p. 304.

Tratándose de excusas absolutorias en materia fiscal, el multicitado autor García Domínguez, continúa señalando:

" La única excusa absolutoria o causa de impunidad establecida por la legislación, en materia de infracciones fiscales, es la que consagra el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. Se establece ahí que " no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales " .

El precepto de referencia, después de establecer la excusa absolutoria, precisa que " se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya meditado requerimiento o cualquiera otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales " (88).

Adicionalmente, en el año de 1997 se agregó una fracción III al artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que indica:

Fracción III:

" La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen " .

---

(88) Idem., p. 305.

Es innegable que al vencerse los plazos establecidos en las disposiciones fiscales y no haberse cumplido con las obligaciones de entero y pago de los impuestos, se configura el ilícito fiscal; sin embargo, el cumplimiento en forma espontánea, tanto de las obligaciones de hacer, como del pago espontáneo de los impuestos, recargos y actualizaciones, constituyen un acto posterior a la realización de la conducta que tipificó la infracción y que la ley castiga con una sanción, que bien puede ser una multa e inclusive una pena privativa de libertad.

Esta conducta posterior a la conducta ilícita, configura un arrepentimiento de dicha conducta, por lo que al enterar y pagar al fisco las cantidades omitidas, repara el daño causado, no habiendo en esta situación, delito que perseguir.

Desde luego, para que se pueda considerar que se presentó la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es indispensable que no hubiera existido anteriormente una acción efectuada por la autoridad fiscal, que haya sido el motivo de impulsar al contribuyente a cumplir con dichas obligaciones, el cumplimiento debe nacer voluntariamente en el sentido de responsabilidad y cooperación del contribuyente y no del temor a la reacción punitiva del Estado.

En principio, se puede considerar que no son aplicables al derecho tributario penal las causas de justificación, ya que ellas son extrañas a la acción antijurídica que configura el delito tributario; sin embargo, algunos casos son de mencionar, como es el estado de necesidad, ya tratado anteriormente, al señalar las causas de justificación en el tema de la antijuridicidad.

## 2. EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO

En otro tiempo, los animales también fueron considerados como sujetos activos de delitos; es decir, sujetos de ser culpables y de ser sancionados, sin embargo, ya se ha mencionado que para que exista sentimiento de culpa, es necesario que como condición, exista la capacidad para delinquir.

Con respecto al tema de la culpa, la revista española titulada "Muy Interesante ", publicó en el mes de abril de 1997, un artículo llamado " Etica para las Bestias ", el cual indica lo siguiente:

" Para que exista sentimiento de culpa deben darse dos condiciones: poseer conciencia de sí y haber sido socializado en una cultura determinada. Es difícil encontrar estos fenómenos en los animales, aunque los etólogos no dudan que algunas especies, como el chimpancé, poseen ciertos rasgos de comportamiento ético socializador.

Está demostrado que los chimpancés distinguen entre acciones positivas o negativas para el grupo y mantienen un sistema de castigos y recompensas. También se sabe que estos monos premian el altruismo y rechazan a los individuos que han cometido actos egoístas como no compartir comida. Por último, cuando un chimpancé realiza un acto negativo, se comporta de modo distinto, incluso triste, como si anticipara que se le avecina una reprimenda. ¿no es eso un primitivo sentimiento de culpa?" (89).

Esta afirmación viene a revolucionar los antiguos conceptos que constantemente se discutieron acerca de que los animales podían ser o no responsables penalmente, ya que algunos autores como Bernaldo de Quirós, aseguran que la época en que se exigió la responsabilidad penal de los animales ha sido superada.

El autor Rafael Márquez Piñero, en su obra titulada " Derecho Penal, Parte General ", citando a Bernaldo de Quirós, indica lo siguiente:

---

(89) REVISTA MUY INTERESANTE, Editorial Eres, S.A. de C.V., España, Abril, 1997, p. 22.

" En relación con la penalidad de los animales, pueden distinguirse cuatro periodos: el primero, en la antigüedad, en el que se inflingían auténticas penas a los animales y a las cosas (aquéllos se humanizaban, lo cual constituía un fetichismo o un humanismo); en el segundo que puede corresponderse en el derecho griego, se castigaba a los animales y a las cosas porque constituían un símbolo para que los hombres odiasen los delitos (simbolismo); el tercero, representado por el derecho romano, con la institución del actio pauperies, en el que se castigaba al animal como ejemplo, pero se reconocía que no delinquía; y el cuarto, en el que se acentuaba el simbolismo. Más modernamente, podría agregarse el período en que ya se sanciona al propietario del animal dañoso, en concepto de indemnización " (90).

Al respecto ha sido señalado por algunos autores, lo absurdo de algunas legislaciones, al considerar que los animales podían delinquir de alguna manera y no solo eso, sino que también los objetos inanimados podían ser sujetos activos en la realización de delitos.

Los autores Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas, resumen y ejemplifican lo anterior en su obra titulada " Derecho Penal Mexicano, Parte General ", señalando lo que se indica a continuación:

---

(90) MARQUEZ PIÑERO, Rafael, op. cit., nota 30, p. 146.

" La evolución de las ideas al respecto ofrece tres periodos: fetichismo o humanización, simbolismo por el cual se castigó para ejemplarizar, pero reconociéndose que el animal no delinquía (acción pauperies romana: *pauperies est damnum sine injuria facientis datum; necessim potest animal injuria facisse, quod sensu care*); y por último, sanción para el propietario del animal dañoso por medio del abandono noxal a título de indemnización. La edad media ofrece ejemplos numerosos de procesos contra los animales y Addosio ha podido reunir 144 de dichos procesos relativos a caballos homicidas, cerdos infanticidas, perros acusados de crimen bestialitis, topos, langostas y sanguijuelas, etc. Chassané y Bally ganaron celebridad como abogados defensores de tales absurdos sujetos. Todavía modernamente, Jiménez de Asúa registra más ejemplos: en Troyes (1845) fue sentenciado un perro por cazador furtivo; en Leeds (1861), un gallo por haber picoteado el ojo de un niño y en Londres (1897) el elefante Charlie a quien el jurado absolvió por legítima defensa. Los revolucionarios bolcheviques fusilaron en Ekaterimburg (1917) por burgués al caballo Krepich, pensionado por su dueño, el zar, después de haber ganado tres derbys " (91).

La edad media fué la época en que se manifestó la tendencia de responsabilizar penalmente a los animales, posteriormente y concretamente a partir de la Revolución Francesa, la responsabilidad penal se transformó en personal y de éste modo se concluyó que sólo el hombre es sujeto del delito, ya que únicamente el ser humano tiene capacidad para delinquir; asimismo, únicamente éste puede actuar con voluntad y ser imputable.

---

(91) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl, op. cit., nota 22, p, 263.



---

Así, nuestro derecho penal se sustenta sobre el principio universalmente consagrado que reconoce a la persona humana como único sujeto activo del delito (artículos 7, 8, 10, etc.).

El autor Eduardo López Betancourt en su obra " Teoría del Delito ", indica lo siguiente:

" Los Códigos clásicos, por medio de la institución de las circunstancias agravantes y atenuantes, proveían a la determinación de la pena en función de la personalidad del delincuente.

En este mismo sentido los positivistas establecieron que " No hay delitos sin delincuentes " y consecuentemente " No hay delincuentes, sino hombres " (92).

No es posible la delincuencia y la culpabilidad sin el concurso de la conciencia y de la voluntad, atributos que únicamente se encuentran en el ser humano. Sólo la persona, considerada en forma individual, puede ser penalmente responsable, dado que sólo en ella se puede presentar la unidad de conciencia y voluntad, lo cual constituye el fundamento de la imputabilidad.

Ahora bien, por lo que se refiere a la relación tributaria, los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez en su obra " Derecho Tributario Mexicano ", señalan con respecto al sujeto activo o autoridad administrativa fiscal y a la clasificación de las autoridades administrativas, citando al autor Sergio Francisco de la Garza, lo siguiente:

" Sujeto activo es la autoridad encargada de llevar a cabo los procedimientos administrativos que culminarán con el pago de la obligación fiscal no determinada ni liquidada por el contribuyente. Sergio Francisco de la Garza, clasifica a las autoridades tributarias administrativas de la siguiente forma:

---

(92) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, op. cit., nota 23, p. 35.

a) Autoridades de determinación. Lo son, dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Subsecretaría de Ingresos, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. La Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal. La Administración General Jurídica de Ingresos. La Administración Especial Jurídica de Ingresos y la Administración General de Aduanas.

b) Autoridades Administrativas. Además de las ya mencionadas, La Administración General de Recaudación. La Coordinación General con Entidades Federativas. La Dirección General de Normatividad y Desarrollo Administrativo. La Dirección de Procedimientos Legales y Las Direcciones de Técnica Operativa.

c) Autoridades de Vigilancia. Lo son, La Subsecretaría de Ingresos. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal. La Administración Especial de Auditoría Fiscal. La Administración General Jurídica de Ingresos. La Administración Especial Jurídica de Ingresos. La Administración General de Aduanas. La Dirección General de Banca de Desarrollo. La Dirección de Banca Múltiple. Dirección General de Seguros y Valores. Dirección General de Interventoría y Dirección Fiscal Internacional.

d) Autoridades de Recaudación. Son las autoridades encargadas de realizar los procedimientos de recaudación de tributos - Como la Administración General de Recaudación - así como aquellas que tienen por cometido recibir pagos y efectuar cobros: la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos.

e) Las Autoridades de Represión. Se encargan de imponer sanciones a los contribuyentes que infrinjan las disposiciones fiscales: La Procuraduría Fiscal de la Federación y sus organismos subalternos, al igual que las propias autoridades determinadoras de impuestos " (93).

---

(93) QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Edit. Trillas, Segunda edición, México, 1994, p. 159.

En una palabra, son sujetos de la relación jurídico fiscal: los fiscos federal, estatal y municipal, en cuanto pueden ser titulares de crédito fiscal.

Es preciso hacer notar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal, como lo son los poderes legislativos tanto federales, como locales, ya que la misma se traduce en la facultad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, únicamente puede recaer en el Poder Legislativo, tanto federal como local.

Por lo que se refiere al municipio, las legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se deduce que el municipio no es titular del poder Fiscal; sin embargo, sí puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto del mismo.

El autor Gregorio Sánchez León en su obra " Derecho Fiscal Penal ", señala lo siguiente:

" En la exposición de motivos del Código Fiscal se reconoce a la Federación como sujeto activo de la relación tributaria, cuando señala:.... " Tratándose de la Federación se señala que solamente estará obligada a pagar contribuciones cuando las leyes fiscales especiales lo dispongan expresamente, tomando en cuenta que ésta constituye el sujeto activo de la relación tributaria....." (94).

El fisco también está integrado por organismos descentralizados fiscales autónomos, como el Seguro Social y el Infonavit, los cuales conforman la administración pública paraestatal, tanto federal, estatal, como municipal, quienes vienen siendo también sujetos activos individualizados del crédito fiscal.

Por lo que se refiere a la responsabilidad penal de la persona moral, algunos autores como Feuerbach (95), autor de *Lehrbuch*, indican que sólo existe para su fin concreto y como este fin no puede ser el de delinquir, la persona moral es incapaz de cometer delitos.

---

(94) SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Octava edición, Cárdenas editor y distribuidor, México, 1991, p. 278.

(95) Confer. Feurebach, citado por Márquez Piñero, Rafael, op. cit., nota 30, p. 148.

No obstante lo anterior, como ya se señaló al tratar el tema de la Imputabilidad, el Código Penal Federal en su artículo 11, establece la responsabilidad de la llamada persona jurídica, sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, que por la comisión de un delito, puede ser suspendida o disuelta.

### 3. EL SUJETO PASIVO DEL DELITO

Establecido lo anterior, es decir, que sólo el hombre puede ser sujeto activo del delito, es menester plantear la siguiente pregunta, según el autor Rafael Márquez Piñero:

" ¿ Es responsable penalmente sólo el hombre, individualmente considerado, o lo es también el hombre cuando, reunido con otros, constituye una persona social?" (96) .

El sujeto pasivo es quien resiente directamente los efectos del delito; es decir, el ofendido es la persona que directamente sufre las consecuencias del delito, es el titular del derecho dañado o puesto en peligro. La persona individual o persona física, es el sujeto pasivo del mayor número de delitos, pero también lo es desde antes de su nacimiento, como en el caso del aborto (artículo 329 del Código Penal mexicano) .

Generalmente convergen la calidad de ofendido y de sujeto pasivo o de víctima; sin embargo, puede ocurrir que no se presente esta concurrencia, como sucede en el homicidio o en el rapto, delitos en los cuales el sujeto pasivo o víctima es el sujeto al que se priva del derecho correspondiente y los familiares de éste son los ofendidos.

El autor Rafael Márquez Piñero, citando al autor Alimena, continúa diciendo:

---

(96) MARQUEZ PINERO, Rafael, op. cit., nota 30, p. 147.

" ¿ Quienes pueden ser sujetos pasivos del delito ?

1. La persona individual, sin distinción de sexo, estado mental, edad, posición social o económica, cualquiera que sea su condición jurídica durante el período vital. Incluso la persona individual puede ser sujeto pasivo del delito antes de su nacimiento (nasciturus), como en el supuesto del aborto (artículo 329 del Código Penal mexicano). . . . Por otra parte, se ha planteado el problema de si una persona, después de muerta, puede ser sujeto pasivo del delito; indudablemente, los restos mortales son protegidos penalmente (artículo 280, fracción III y 281, fracciones I y II, del mismo ordenamiento legal), pero las ofensas a los difuntos no se castigan o se consideran inferidas a sus familiares, a sus allegados sentimentalmente o a la colectividad.

2. Las personas jurídicas o morales, que pueden serlo en las infracciones contra su patrimonio (defraudaciones, etc.) o contra su honor o reputación (injurias, etc.).

3. El Estado puede ser sujeto pasivo del delito, contra la seguridad de la Nación y Pública (títulos I y IV del libro segundo del Código Penal).

4. La colectividad social puede ser también sujeto pasivo del delito, de forma muy específica en aquellas infracciones atentatorias de su propia seguridad (título IV, del libro segundo del Código Penal).

5. En cuanto a los animales, no pueden ser sujetos pasivos del delito, pero las leyes los protegen, ya sea para evitar el daño material o incluso moral a sus propietarios, o como ejemplaridad (sobre todo las acciones de brutalidad ejecutadas en público), como forma de evitar el posible escándalo de la comunidad, no obstante, al igual que la cosas, pueden ser objeto material del delito " (97).

---

(97) Idem., op. cit., p. 154.

En materia fiscal, al sujeto pasivo de la relación tributaria se le ha denominado también de la siguiente forma:

" deudor real, verdadero deudor, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, causante, contribuyente ".

Esto se debe a la falta de una clara distinción entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, ya sea porque el sujeto pasivo no le haya dado cumplimiento o debido a que la ley le atribuya al responsable, una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito.

Por otra parte, el autor Gregorio Sánchez León en su obra titulada " Derecho Fiscal Mexicano ", expresa lo siguiente:

" En el modelo de Código Tributario para la América Latina (Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, texto aprobado en la 6a. Reunión de Sao Paulo) ya se distinguía entre sujeto pasivo contribuyente y sujeto responsable, aunque al conceptuar al pasivo no decidió separar uno de otro, dando indebidamente a ambos el carácter de sujeto pasivo al establecer en el artículo 22 lo siguiente: " Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en la calidad de contribuyente o de responsable ". Indebidamente se mezclan en la anterior disposición contribuyente con responsable por cualquier motivo, para darles a ambos la calidad tan especial de sujeto pasivo " (98).

---

(98) SANCHEZ LEON, Gregorio, op. cit., nota 91, p. 279.

Casi todas las leyes fiscales definen el sujeto pasivo del impuesto que establecen, concretándose a repetir en términos más o menos comunes.

El concepto que señala el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación para el Distrito Federal, describe al sujeto pasivo en los siguientes términos:

" Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.... .

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente... Los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados ".

Las leyes fiscales añaden atributos al sujeto pasivo; de este modo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1o., otorga la calidad de sujeto pasivo a los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicadas en territorio nacional.

Igualmente sucede, que una sola ley fiscal contiene diversos conceptos de sujeto pasivo, dependiendo de la clasificación por tipo de contribuyente, tomando en consideración su actividad gravada específica, la clase y el monto de sus ingresos y así se tiene que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

" El artículo 1o. Conceptúa a los sujetos pasivos en general; en el artículo 5o., define al sujeto pasivo como sociedad mercantil u organismo descentralizado, el artículo 74, conceptúa al sujeto pasivo del impuesto como persona física y por último, el artículo 144 conceptualiza al sujeto pasivo como residente en el extranjero que percibe ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional ".

El sujeto pasivo de un ilícito es quien sufre directamente la acción, es sobre quien recaen todos los actos materiales utilizados en la realización del ilícito.

El autor Gregorio Sánchez León, con respecto al sujeto pasivo, señala lo siguiente:

" Por nuestra parte, proponemos como concepto de sujeto pasivo de la relación fiscal el siguiente: Es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco, por haberse colocado inicialmente o continuado por una causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal " (99) .

En nuestro país ha crecido la conciencia por lo que se refiere a las contribuciones a cargo del Estado, lo que ha dado como resultado que dichas contribuciones sean generales, por lo que se ha empezado a considerar a la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y Organismos Descentralizados como sujetos pasivos de las contribuciones.

Efectivamente, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece:

" La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o se hallen exentos de las mismas, deberán pagar los derechos establecidos en este título, con las excepciones que en el mismo se señalan " .

De aquí que el autor Miguel Angel García Domínguez en su obra "Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales " , citando al autor Jiménez de Asúa, señale lo siguiente:

---

(99) Idem., P. 280.



" El sujeto pasivo de un ilícito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma; o dicho de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito. Sujeto pasivo y ofendido de la infracción fiscal es el titular del bien o interés jurídicamente protegido; es decir, el Estado como personificación de la sociedad política. Cualquier transgresión del ordenamiento jurídico causa daño en todo caso a la sociedad.... " (100).

Adicionalmente, el Estado también es sujeto de las contribuciones de aportaciones de seguridad social, de acuerdo con lo establecido por la fracción II del artículo 2o. Del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que éste artículo señala lo siguiente:

" Aportaciones de seguridad social son contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado ".

Esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de actividades especiales del Estado; por ejemplo, las cuotas obrero - patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones que deben cubrir los patrones al INFONAVIT, las que hacen los empleados federales al ISSSTE y las realizadas por los miembros del ejército y marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

---

(100) GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, op. cit., nota 4, p. 152.

Con relación a los impuestos al Comercio Exterior, el autor Gregorio Sánchez León, señala lo siguiente:

" Igualmente el gobierno es sujeto pasivo de los impuestos al Comercio Exterior, según lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Aduanera, que dice: Están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías, al territorio nacional o las extraigan del mismo. La Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.... "

A su vez, el artículo primero de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en lo conducente establece:

" ...La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley "

Por último, en el artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador ha continuado con la política fiscal de gravar a la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y Organismos Descentralizados, cuando los actos que realicen gravados por la ley, no correspondan a sus funciones de derecho público " (101).

Igualmente, tratándose del Impuesto al valor Agregado, el segundo párrafo del artículo 3o. de este ordenamiento indica:

---

(101) SANCHEZ LEON, Gregorio, op. cit., nota 91, p. 282.

~~--- las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable".~~

Asimismo tendrán la obligación de causar, pagar y trasladar el Impuesto al Valor Agregado.

En materia de derecho tributario sustantivo, éste se refiere a los créditos fiscales que surgen a cargo de sujetos pasivos, al llevar a efecto éstos los hechos generadores previstos en las leyes fiscales.

En apariencia, la capacidad de goce del derecho común (aptitud de ser titular de derechos o sujeto de obligaciones), coincide con la capacidad contributiva del sujeto en el derecho tributario; sin embargo, puede suceder que un individuo no tenga capacidad de goce de acuerdo con lo que señala el derecho civil, pero posea capacidad contributiva por el único evento de haber realizado hechos imponibles previstos en las leyes fiscales.

Por ejemplo, en el caso del menor de edad que debe obtener su pasaporte para realizar un viaje a otro país y pagar los derechos correspondientes para el efecto, éste no podrá llevar a cabo la obtención de dicho documento por sí mismo, sino que tendrá que recurrir a una tercera persona que lo haga en su nombre, en este caso el menor no tiene capacidad de goce; sin embargo, si tiene capacidad contributiva al realizar hechos previstos en los ordenamientos fiscales.

De este modo, el autor Dino Jarach en su obra titulada " El Hecho Imponible ", indica lo siguiente:

" La naturaleza económica del hecho imponible explica porqué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personería jurídica " (102).

---

(102) JARACH, Dino, op. cit., nota 28, p. 189 - 190.

Existe plena relación entre la capacidad de ejercicio en el derecho tributario y la capacidad de ejercicio en el derecho común; por ejemplo, en caso de que un sujeto pasivo tenga a su cargo obligaciones fiscales de hacer (presentar avisos o declaraciones) o de tolerar (permitir visitas domiciliarias) y no le sea posible cumplirlas por no poseer capacidad de ejercicio, el cumplimiento de dichas obligaciones se efectuará a través de su representante legal.

Tratándose del vínculo que existe del hecho imponible entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; es posible señalar conjuntamente con Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, lo siguiente:

" Entre el titular de los créditos fiscales o sujeto activo de la relación tributaria y el sujeto pasivo o deudor de la obligación fiscal existe una vinculación, la que se genera a través de la realización de hechos imponibles. Así las cosas, una vez que ha surgido la vinculación entre el sujeto activo y el pasivo, por virtud del hecho imponible, el sujeto pasivo tiene a su cargo, una obligación o responsabilidad fiscal y el sujeto activo adquiere a su favor un derecho o crédito de naturaleza fiscal " (103).

Cabe aclarar que el sujeto activo en materia penal - fiscal, es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Ahora bien, se han analizado hasta ahora los elementos del tipo penal del delito según la doctrina; sin embargo, el Código Federal de Procedimientos Penales vigente, menciona en su artículo 122 lo siguiente:

---

(103) QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, op. cit., nota 90, p. 127.

" El Ministerio Público acreditará los elementos del tipo penal de que se trate y probable responsabilidad del inculpado como base del ejercicio de la acción; y la autoridad judicial, a su vez, examinará si ambos requisitos están acreditados en autos. Dichos elementos son los siguientes:

I. La existencia de la correspondiente acción u omisión y de la lesión o, en su caso, el peligro a que ha sido expuesto el bien jurídico protegido:

II. La forma de intervención de los sujetos activos, y

III. La realización dolosa o culposa de la acción u omisión.

Asimismo, se acreditarán, si el tipo lo requiere:

- a) las calidades del sujeto activo y del pasivo;
- b) el resultado y su atribuibilidad a la acción u omisión;
- c) el objeto material;
- d) los medios utilizados;
- e) las circunstancias de lugar; tiempo, modo y ocasión;
- f) los elementos normativos;
- g) los elementos subjetivos específicos, y
- h) las demás circunstancias que la ley prevea.

Para resolver sobre la probable responsabilidad del inculpado, la autoridad deberá constatar si no existe acreditada en favor de aquél alguna causa de licitud y que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad.

Los elementos del tipo penal de que se trate y la probable responsabilidad se acreditará por cualquier medio probatorio que señale la ley " .

Se han analizado todos y cada uno de los elementos del tipo penal, que aunque considerados en forma distinta por el Código Federal de Procedimientos Penales, resultan ser los mismos exactamente que han sido analizados por diversos autores.

De este modo, la aplicabilidad de los elementos del tipo penal al caso concreto de que se trate, deberá considerarse de conformidad con el análisis efectuado hasta ahora en el presente trabajo de investigación.

## C A P I T U L O   I I

### T I P I C I D A D

Como preámbulo a este tema, cabe mencionar las palabras del maestro Mariano Jiménez Huerta, citado por el autor Rafael Márquez Piñero en su obra titulada " Derecho penal - Parte General ", el cual señala lo siguiente:

" Las figuras típicas geometrizan lo antijurídico, corrigen la intuición, frenan la emoción y dotan al derecho penal de una mística noble y de una reciedumbre segura y grandiosa que cercenan los arrebatos de la ira, los despotismos, las arbitrariedades y demás excesos emotivos inherentes a la feble condición humana. Sus contornos y distornos, sus límites y amplificaciones, sus fácticas formas y contenidos intrajurídicos, captan los fenómenos ilícitos más trascendentes y más adheridos a la vívida realidad social.

El gran jurista termina su exposición afirmando lo siguiente:

Las figuras jurídicas no sólo geometrizan lo antijurídico, sino que también sirven de fundamento a la culpabilidad jurídico penal, pues ésta se basa en el aislado acto típico; señeramente -a través del acto típico- se penetra en la intimidad del autor y se valora dicha intimidad conforme a las individualizadas normas de deber, que emanan de las normas de derecho " (104) .

Dado que la tipicidad tiene la categoría constitucional de garantía individual, es posible establecer que tiene la función de principio de legalidad y de seguridad jurídica estrictamente penal.

Con relación al principio de seguridad jurídica, el autor del presente estudio de investigación, señala en su obra titulada " La Facultad Discrecional de la Autoridad en Materia Fiscal Penal - Crítica y Propuesta ", lo siguiente:

---

(104) op. cit., nota 33, p. 210.

" La seguridad jurídica está íntimamente ligada al principio de legalidad, aunque la legalidad incluye a la seguridad jurídica. La seguridad y la certeza son el contenido del principio de legalidad, permitiendo la consolidación de la certeza y la justicia como contenido de la ley....El principio de legalidad está íntimamente ligado a la idea de derecho tributario.

Más que el sistema de gobierno en donde se desarrolle el fenómeno tributario, el principio de legalidad resulta una conclusión definitiva de cualquier forma de tributación.

Sin ese principio de legalidad, no se puede concebir la idea de tributo como contenido de la seguridad; de este modo, se puede concluir que el derecho tributario se encuentra plenamente influenciado por el principio de seguridad " (105).

Por todo esto, es posible afirmar respecto a la seguridad jurídica, que en materia fiscal debe proteger al contribuyente en contra de disposiciones oscuras y de difícil entendimiento, asume su mayor fuerza al entrar al estudio del derecho tributario, ya que existen factores negativos que atacan la seguridad del contribuyente en materia fiscal, como son la falta de una adecuada técnica jurídica que provoca la confusión conceptual y terminológica, la falta de claridad, vaguedad y complejidad de las normas.

Con respecto al principio de legalidad, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en su artículo 14, segundo párrafo, lo siguiente:

" Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las

---

(105) DIAZ CORDOVA Y LOPEZ, Roberto, " La Facultad Discrecional de la Autoridad en Materia Fiscal Penal - Crítica y Propuesta ", publicada en " AURIS IURIS ", Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, México, 1996, p. 174-175.



formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho ".

Asociando este precepto a lo que indica el artículo 7o. del Código Penal, que indica: " Delito es el acto u omisión que señalan las leyes penales ", queda totalmente claro que toda limitante al ejercicio de la libertad humana, está subordinada a la condicionante de que sea resultante de un delito, el cual debe estar determinado conforme a las normas legales vigentes en el momento en que ocurrió el hecho.

La tipicidad tiene una enorme importancia; en acatamiento al principio enunciado anteriormente, el órgano administrativo no podrá sancionar a menos que el hecho revista todos y cada uno de los elementos que constituyen el tipo.

En atención a la tipicidad especial de los delitos fiscales, el autor Gregorio Sánchez León, en su obra " Derecho Fiscal Mexicano", expresa lo siguiente:

" Tomando en cuenta que los delitos fiscales, constituyen tipos penales especiales, respecto de los contenidos en el Código Penal Federal, es aplicable para su configuración, responsabilidad y sanción, la teoría de la autonomía de los tipos penales, que los clasifica en: básicos o fundamentales, especiales y complementados " (106).

Los delitos fiscales son de carácter especial, con respecto a los contenidos en el Código Penal para toda la república en materia Federal, ya que éstos se configuran con los elementos del tipo básico, agregándosele determinadas características, surgiendo así un nuevo tipo, por lo que adquieren validez propia y sin estar supeditados al tipo básico; por ejemplo, en el encubrimiento fiscal, se excluye al encubrimiento previsto en el Código Penal.

La tipicidad de la infracción fiscal establecida en la ley, resulta indispensable para otorgar tanto a la infracción como a la sanción la seguridad necesaria para su exacta aplicación.

---

(106) op. cit., nota 94, p. 291-292.

## 1. CLASIFICACION DE ACUERDO AL TIPO

En concordancia con la descripción de la tipicidad especial de los delitos fiscales, el autor Miguel Angel Cortés Ibarra, en su obra titulada " Derecho Penal ", clasifica los tipos penales de la siguiente manera:

" a) Normales y Anormales. Los tipos normales se caracterizan por involucrar elementos puramente objetivos (homicidios, lesiones). Los tipos anormales incorporan componentes de índole subjetivo (fraude, injurias, rapto), o normativos (estupro, robo);

b) Básicos y Especiales. Es básico cuando sus elementos descriptivos son el fundamento esencial de otros tipos esenciales.... .

c) Complementados y Privilegiados. El tipo básico, sin perder su autonomía, ocasionalmente se agrava en la penalidad por aparecer determinadas circunstancias..... " (107).

La clasificación de los tipos de delito que realiza este autor es muy discutible, ya que en los tipos anormales señala la incorporación de componentes de índole subjetivo; sin embargo, en los delitos que se mencionan como ejemplo, la característica de los mismos es su objetividad.

Por lo que se refiere a los tipos básicos, se caracterizan porque cualquier lesión del bien jurídico tutelado, es suficiente para integrar un delito; por ejemplo, dentro de la clasificación de los delitos contra la vida, es tipo básico el homicidio descrito en el artículo 302 del Código Penal y dentro de la clasificación de los delitos contra el patrimonio son, también a manera de ejemplo, figuras básicas, las de robo y fraude, especificadas en los artículos 367 y 386, respectivamente, del mismo ordenamiento.

---

(107) CORTES IBARRA, Miguel Angel, Derecho Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, Cuarta edición, México, 1992, p. 181.

Por otra parte, el tipo especial supone los caracteres del tipo básico, al cual se agrega alguna otra peculiaridad, la cual elimina la aplicación del tipo básico al quedar los hechos subsumidos en el tipo especial.

Por lo que toca a los tipos complementados o privilegiados, caracterizan unos y otros el hecho de tutelar el propio bien jurídico que ya ha sido protegido en un tipo básico, pero con especial consideración de especiales peculiaridades o circunstancias determinadas que incrementan o disminuyan la intensidad antijurídica de la conducta tipificada.

Según el autor Mariano Jiménez Huerta, en su obra titulada "Derecho Penal Mexicano", con respecto a la diferencia entre los tipos especiales y complementados, señala lo siguiente:

" Se diferencian entre sí los tipos especiales y complementados, en que en tanto que el tipo especial excluye la aplicación del básico, el tipo complementado no solamente no la excluye, sino que presupone su presencia, a la que se agrega como aditamento la norma que contiene la suplementaria circunstancia o peculiaridad " (108) .

Así mismo, estos tipos se pueden clasificar a su vez en agravados y privilegiados, dependiendo del daño adicional que complementa al tipo básico o al especial; por ejemplo, con relación al tipo básico de homicidio, el delito de parricidio será un tipo especial y agravado, puesto que no habrá justificación atenuante para cometer dicho delito; sin embargo, el infanticidio con relación al tipo básico de homicidio, será un tipo especial y privilegiado, ya que se caracterizará por la benignidad, pues habrá circunstancias atenuantes que pudieran presentarse en la comisión de dicho delito; cabe aclarar que actualmente el artículo donde se contenía dicho delito, se encuentra derogado, para quedar contemplado en el artículo 323 del Código Penal Federal, el cual indica lo siguiente:

(108) JIMENEZ HUERTA, Mariano, Derecho Penal Mexicano, Tomo I, Tercera edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1980, p. 261.

" Al que prive de la vida a su ascendiente o descendiente consanguíneo en línea recta, hermano, cónyuge, concubina o concubinario, adoptante o adoptado, con conocimiento de esa relación se le impondrá prisión de diez a cuarenta años... "

Por lo anterior, se puede concluir que actualmente la clasificación referida al tipo privilegiado de infanticidio no procede, debido a que ya no existe benignidad ni atenuante en la privación de la vida del descendiente, pues la sanción se impondrá sin considerar dichas circunstancias.

Por su parte, el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra " Tratado de Derecho Penal ", Tomo III, clasifica los tipos penales como sigue:

" a) Tipos fundamentales y especiales: tipos fundamentales, cualificados y privilegiados.

b) Tipos independientes y subordinados: tipos básicos y complementarios.

c) Clasificaciones atendiendo al acto:

a') Tipos de formulación libre, casuísticos, alternativos o acumulativos.

b') Otras clasificaciones en orden al resultado.

c') Los delitos condicionales ( que no son especie de los tipos ).

d') Examen especial de los llamados " delitos de resultado cortado ".

d) Clasificación atendiendo a los elementos subjetivos de lo injusto:

a') Por los elementos subjetivos referentes al autor.

b') Por los elementos subjetivos fuera del agente"  
(109).

Los tipos de formulación libre son aquellos en los cuales se describe, en forma genérica, la conducta o el hecho delictivos, de modo que en su amplia fórmula pueden comprenderse una gran cantidad de variedades de fisonomía común, o bien se caracterizan por el hecho de que cualquier actividad produce un determinado resultado, como acontece con el homicidio, tipo de formulación libre cuya esencia está constituida por el fenómeno de la privación de la vida de una persona, resultado al cual puede llegarse a través de cualquier conducta eficaz para producirla.

Con respecto a los tipos casuísticos, el autor Eduardo López Betancourt, en su obra denominada " Teoría del Delito ", señala lo siguiente:

" Por su formulación: pueden ser casuísticos y amplios.

a) Casuísticos: en este caso, el legislador plantea varias formas de realización del delito y no una sola como en los demás tipos subdividiéndose en alternativos y acumulativos.

I. Alternativos: son aquellos donde se plantean dos o más hipótesis y se requiere de la ejecución de sólo una de ellas para la tipificación de la conducta ilícita;

II. Acumulativos: en este tipo se requiere de 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.

---

(109) op. cit., Nota 6, p. 909.

b) Amplios: contienen en su descripción una hipótesis única, en donde caben 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 " (110).

Como ejemplos de estos tipos casuísticos alternativos se pueden mencionar los siguientes: los de introducción, fabricación, comercio, detención o porte de armas; igualmente es posible señalar que todos estos tipos son permutables alternativamente entre sí.

Por otro lado, otras clasificaciones atendiendo al daño, señalan en concordancia con el resultado, que pueden ser de lesión o de peligro.

De lesión, requieren de la realización de un resultado; es decir, la afectación de un daño inminente al bien jurídicamente tutelado.

De peligro, no se requiere de la realización del resultado, es suficiente con el simple riesgo en que se pone al bien jurídicamente tutelado.

Con respecto a los delitos condicionales mucho se ha discutido su validez dentro del estudio de la teoría del delito y de esta forma, el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra titulada "Tratado de Derecho Penal " Tomo III, señala lo siguiente:

" En suma, cuantos problemas afectan a los llamados con impropiedad delitos condicionales deben ser resueltos al abordar las condiciones objetivas de punibilidad, haciendo el deslinde de ellas, pero por lo mismo que las que asumen propiamente ese carácter escapan a la noción del tipo, afirmamos que los supuestos delitos condicionales no son ni pueden ser un miembro de la clasificación de los tipos " (111).

---

(110) op. cit., nota 23, p. 115.

(111) op. cit., nota 6 p. 923.

Se considera por algunos autores, tales como Sabatini, Brasiello y Massari, que la condición a que se ha hecho mención, se refiere a las llamadas condiciones objetivas de punibilidad; es decir, las circunstancias que, sin pertenecer a la culpabilidad, condicionan en algún delito concreto la imposición de la pena. Al no pertenecer tampoco al tipo, no es necesario que se refieran a ellos el dolo o la imprudencia del autor siendo indiferente que sean o no conocidas por él.

Independientemente de lo anterior, otros autores como Zaffaroni niegan tajantemente la existencia de las llamadas condiciones objetivas de punibilidad, pues el ilícito se da con independencia de dichas condiciones objetivas, las cuales se refieren a aspectos puramente procesales.

Al respecto, el autor Zaffaroni, citado por Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra titulada " Teoría del Delito - Sistemas Causalista y Finalista ", indica lo siguiente:

" La ubicación de estas condiciones objetivas de punibilidad es un problema harto dudoso, pues mientras unos pretenden que forman parte del tipo pero que no son alcanzados por el dolo ni por la culpa, es decir, por ningún conocimiento, pero los dejan navegando en una zona neutra, fuera del tipo y del delito, siendo esta última la tesis que prevalece actualmente.

Lo cierto es que cualquiera que sea la posición que se le asigne, como se conviene en que no necesitan ser abarcados por el conocimiento, la voluntad ni la previsibilidad, representan una severa restricción al principio de culpabilidad en la forma en que implica que todo evento del que dependa la punición debe ser alcanzado por el dolo o por la culpa "

(112).

---

(112) op. cit., nota 40, p. 73.

Resulta innegable que el ilícito prevalece aún cuando las condiciones objetivas no aparezcan, debido a que éstas se refieren a aspectos fundamentalmente procesales y no a la parte correspondiente al derecho penal sustantivo, sin embargo, en materia penal existen circunstancias agravantes y atenuantes.

El elemento que interviene a manera de concepto similar a las condiciones objetivas de punibilidad, es la circunstancia.

Al efecto, el autor Miguel Angel García Domínguez, citando al autor Giuseppe Maggiore, en su obra titulada " Teoría de la Infracción Fiscal ", señala lo siguiente:

" Se denomina " Circunstancias " los elementos accesorios o accidentales de la infracción fiscal, que sin cambiar su esencia determinan su menor o mayor gravedad " (113).

Las circunstancias tienen relación con el ilícito, naturalmente antes de su consumación o conjuntamente, pero de ninguna manera posteriormente.

En materia fiscal, estas circunstancias no operan, ya que la autoridad fiscal no toma en consideración las condiciones en que se da el ilícito, pues la característica fundamental de su actuación se refleja en las presunciones, posibilidad que la propia legislación fiscal a través del Código Fiscal de la Federación le otorga.

Derivado de lo anterior, se propone la siguiente clasificación de acuerdo al tipo, en materia fiscal:

---

(113) op. cit., nota 4, p. 306.



### POR SU GRAVEDAD

1) DELITOS.- Contienen una lesión real y verdadera tanto en el campo jurídico, como en el interés jurídicamente protegido, van en contra de las normas jurídicas y su intención es perniciosa o dañina dentro de la sociedad.

2) CONTRAVENCIONES.- Son hechos ingenuos o cándidos, efectuados sin intención maligna, únicamente constituyen un peligro para la vida jurídica y por lo tanto conllevan una sanción de carácter preventivo.

### POR EL DAÑO QUE CAUSAN

1.- DE PELIGRO.- Son aquellos que no causan un daño efectivo en los bienes tutelados jurídicamente; sin embargo, producen para los mismos una situación auténtica de peligro; o sea, que exista la posibilidad de que resientan una lesión.

2.- MATERIALES.- Estos se realizan cuando no pueda consumarse a menos que se produzca un resultado externo antijurídico, que el sujeto se propuso obtener.

### POR SU COMPLEJIDAD

1.- SIMPLES.- Son los que perjudican a un solo interés jurídicamente protegido.

2.- COMPLEJOS.- Son los constituidos por la infracción de distintos bienes jurídicos mediante diversos hechos, cada uno de los cuales constituye por sí mismo un delito.

### POR LA FORMA EN QUE SE PERSIGUEN

1.- A INSTANCIA DE PARTE.- Son los llamados delitos perseguibles por querrela, cabe aclarar, que los delitos fiscales son perseguidos a instancia de parte ofendida; formulando la querrela, la declaratoria de perjuicio, o a través de una denuncia de hechos.

2.- DE OMISION.- Consisten en no hacer una acción; es decir, en abstenerse de actuar cuando la ley a través de la norma exige el cumplimiento de un hecho determinado.

#### POR SU INTENCIONALIDAD

1.- DOLOSOS.-Son aquellos en los que quien realiza el acto, conoce los hechos y su significado y se ha propuesto ocasionar el resultado, es decir, debe haber tenido la intención de realizarlo, es por ello que el dolo no es sólo la más importante de las formas que existen de culpabilidad, sino también la más grave.

2.- CULPOSOS.- Son aquellos en que la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto, por negligencia o imprudencia causa un efecto dañoso; es decir, no se tiene la intención de cometer el ilícito, por lo que la esencia de la culpa reside en la previsibilidad del acto.

Actualmente no existe tanto en la legislación nacional, como en la doctrina, una clasificación de acuerdo al tipo en materia de delitos fiscales; sin embargo, en opinión del autor del presente trabajo, resulta de gran relevancia en razón de la seguridad jurídica del contribuyente, que se contemple una clasificación de acuerdo con la clase de conducta del sujeto en la realización de un acto que constituya un ilícito en materia fiscal, de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, es posible señalar de acuerdo con lo que indica el autor Eduardo López Betancourt, en su obra titulada " Teoría del Delito ", lo siguiente:

" ... que en la descripción de los tipos penales, plasmados en el Código Penal o en alguna ley especial, siempre intervendrán elementos de alcance diverso .

Por lo tanto, el comportamiento antijurídico descrito por el legislador en el tipo penal será puntualizado en algunas ocasiones mediante la descripción de los elementos objetivos de la conducta, otras, será haciendo referencia a la valoración normativa de la misma y algunas más lo hará mediante el especial aprecio del fondo mismo de la intención ó ánimo del autor " (114).

Debe considerarse tratándose de delitos fiscales, si éstos en realidad son delitos y no únicamente simples infracciones en el cumplimiento de las dichas obligaciones, ya que el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1999, señala en su artículo 108 lo siguiente:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales... "

Cómo es posible que el omitir total o parcialmente un pago provisional sea considerado como un delito, tan grave, que merezca una pena privativa de libertad, cuando el pago provisional como su nombre lo indica, es un pago a cuenta del impuesto definitivo, el cual es de naturaleza anual.

En este ejemplo ¿no se estaría hablando de una infracción administrativa, más que de un delito?.

---

(114) op. cit., nota 23, p. 116.

De acuerdo con lo que señala Miguel Angel García Domínguez, en su obra " Teoría de la Infracción Fiscal - Las Infracciones y las Multas Fiscales ", citando al autor Luis Jiménez de Asúa, indica lo siguiente:

" En las infracciones fiscales la producción específica del peligro para el bien jurídico tutelado no forma parte del tipo; por ello podemos afirmar que no se trata de ilícitos de peligro concreto, sino de peligro abstracto, ya que no se requiere que se demuestre la específica puesta en peligro de dicho bien " (115).

Efectivamente, desde el punto de vista del autor del presente trabajo de investigación, el criterio del autor señalado anteriormente es correcto, en el sentido de que la infracción fiscal no forma parte del tipo.

Adicionalmente, cabe aclarar que la necesidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de recaudar en forma anticipada las posibles contribuciones a cargo de los contribuyentes en un determinado ejercicio fiscal (pues la autodeterminación del impuesto es de carácter anual), a fin de hacer frente a los gastos públicos, es una obligación de carácter formal y el no llevarla a cabo conlleva la comisión de una infracción fiscal y por lo tanto un ilícito de peligro abstracto; luego entonces, dicha conducta no forma parte del tipo, lo cual permite concluir que no es posible aplicar una pena privativa de libertad por la comisión de una infracción fiscal, como lo es la falta de presentación de un pago provisional.

El autor Eduardo López Betancourt menciona en su obra titulada "Teoría del Delito " que, en la descripción de los tipos penales plasmados en el Código Penal o en una ley especial ( por ejemplo Código Fiscal), siempre intervendrán elementos de alcance diverso (116); por lo que en materia fiscal deben tomarse en consideración otros aspectos que son los denominados elementos subjetivos, que conjuntamente con los objetivos y normativos, se tratarán a continuación.

---

(115) op. cit., nota 4, p. 163.

(116) Cfr. LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, nota 23, op. cit. P. 116.

## 2. ELEMENTOS DEL TIPO CON REFERENCIA ESPECIFICA AL DELITO FISCAL

Anteriormente ha quedado claro, que el tipo penal es la descripción de una conducta antijurídica efectuada por el legislador y asentada en una ley.

Debe considerarse que el tipo penal se integra tomando en cuenta las diversas y particulares circunstancias de la conducta, así como los métodos empleados, mismos cuya realización se requiere, a efecto que aparezca la tipicidad.

Al respecto, el autor Eduardo López Betancourt, en su obra " Teoría del Delito ", expresa una posición interesante, con la cual el autor del presente trabajo coincide y que a continuación se expone:

" No existe una técnica única, para la tipificación penal de conductas antijurídicas, ya que siempre va a influir la complejidad o sencillez de la conducta que se quiera moldear en un tipo penal..... "

De este modo, podemos señalar que en la descripción de los tipos penales, plasmados en el Código Penal o en alguna ley especial, siempre intervendrán elementos de alcance diverso " (117) .

Esos elementos de alcance diverso que conforman el tipo, son los llamados elementos-objetivos, subjetivos y-normativos.---

Para algunos autores, los elementos del tipo son la acción, los sujetos y el objeto; para que la acción sea típica, deben integrarse dos elementos, uno objetivo que comprende la conducta externa y otro subjetivo, el cual se constituye por la voluntad o por el ánimo ó intención.

---

(117) op. cit., nota 23, p. 116.

La conducta antijurídica externa, se identifica con el sujeto activo que realiza la conducta delictiva, por lo que se conforma el elemento objetivo del delito, el cual se desarrolla a continuación.

Dentro de los sujetos, deben concurrir tres elementos, los cuales se refieren al sujeto activo, que es quien lleva a cabo la conducta; el sujeto pasivo, que es la persona sobre la que recae la conducta realizada por el sujeto activo y por último, el Estado reacciona con la aplicación de una sanción.

#### A) OBJETIVOS

El elemento objetivo coincidirá con la expresión de la voluntad que requiere el tipo penal; Ernst Von Beling concibió la teoría del tipo penal en forma objetiva; es decir, abarcando solamente el aspecto externo de la conducta antijurídica asentada en el tipo penal.

El elemento objetivo del tipo penal, describe la conducta antijurídica, pero no únicamente se refiere a una descripción proyectada al exterior y que trae implícita una actividad cognoscitiva, sino que adicionalmente deben considerarse otros elementos de carácter subjetivo.

En materia fiscal, resulta difícil conformar el tipo penal en los supuestos llamados delitos fiscales, contenidos en el Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1999, ya que el elemento objetivo sólo proporciona una conducta proyectada al exterior, como se puede observar a continuación:

"Artículo 102, fracción I, señala: Comete el delito de contrabando quien introduzca o extraiga de él mercancías:

Fracción I: Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Artículo 109, fracción I, indica: Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

Fracción I: Consigne en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, en el delito de defraudación fiscal, o;

Artículo 111, fracción V, establece: Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículo 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ".

Cabe observar, que en los ilícitos anteriores, únicamente se manifiesta una conducta exterior, sin considerar ningún otro elemento; no es posible considerar que se reúnen los elementos del tipo penal solamente por consignar en las declaraciones fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos, sin tomar en cuenta otros elementos que pudieran haber llevado al contribuyente a realizar esa conducta, ya que de ésta manera, únicamente podría tratarse de un error y se configuraría una falta administrativa, susceptible de convalidar.

Un ejemplo claro de lo anterior, que llevaría al contribuyente a adecuarse al supuesto descrito en la norma y que no conformaría un ilícito fiscal, sería el siguiente:

El hecho de que un tercero accediera a ayudar a otro contribuyente (empresario), de modo que dicho tercero pagara alguna deuda por cuenta de la empresa.

Ahora bien, ésta conducta aparentemente cándida e inocente, sería totalmente perjudicial para el contribuyente, ya que al llevar a cabo la conducta el tercero, de pagar una deuda por cuenta del contribuyente y depositar cantidades adicionales en su propia cuenta, podría llevar al contribuyente a la comisión del delito de defraudación fiscal, previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 59 fracción IV del mismo Código, vigente durante 1999, refiriéndose a las presunciones de la autoridad fiscal, que indica lo siguiente:

Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, la autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

" IV. Que son ingresos y valor de los actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pago de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que corresponderan a la empresa y ésta no los registre en su contabilidad ".

Como se puede observar, ésta aberración puede llevar al contribuyente a declarar ingresos menores a los realmente percibidos, dado que los depósitos efectuados por el tercero en su cuenta de cheques, como se manifiesta en el ejemplo, no son propios del contribuyente, por lo tanto no tiene porqué acumularlos a sus demás ingresos; sin embargo, al no hacerlo, se adecuaría a la hipótesis del artículo citado, con las respectivas consecuencias, sin que en ningún momento se consideren las circunstancias que dieron origen a la conducta realizada, pues sería sumamente complicado comprobar que los depósitos recibidos en la cuenta bancaria, no le pertenecen.



Adicionalmente, cabe aclarar que por principio, el artículo citado es totalmente injusto y debe ser considerado inconstitucional, ya que no se pueden configurar como ingresos omitidos los depósitos efectuados en una cuenta de cheques ajena, únicamente por el hecho de que su titular efectúe pagos de deudas del contribuyente, sin que comprenda en su texto excepción alguna que justifique la causa por la que un tercero realiza pagos por cuenta de un contribuyente.

Lo anterior es así, ya que no es posible concebir el hecho de que una persona efectúe un pago de una deuda que corresponda a alguna otra persona para configurar, ipso jure, la presunción de que todos los depósitos efectuados en dicha cuenta sean ingresos de la persona por la que se hizo el pago.

Al conformar como ingresos omitidos aquellos depósitos en la cuenta bancaria de la empresa, que no son ingresos de la misma, se incrementa sin justificación su capacidad contributiva, pues se modifica un elemento importante de las contribuciones que es la base del impuesto, lo cual viola los principios de proporcionalidad y equidad que deben privar en las contribuciones, de acuerdo con lo que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala lo siguiente:

" Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

La empresa no podrá efectuar ningún pago de impuestos que derive de depósitos realizados en la chequera de un tercero, simplemente porque no le pertenecen, salvo que así lo indique la Asamblea General de Accionistas.

No es posible considerar como incremento en los ingresos del empresario, el hecho de que un tercero hubiere accedido a efectuar pagos por su cuenta y adicionalmente, que le revierta la carga de la prueba al particular.

Ya que, si bien es cierto que la norma indica la posibilidad de prueba en contrario, con objeto de desvirtuar que los depósitos sean del tercero, se obligaría a la empresa a demostrar hechos negativos, como es, que los depósitos no son del empresario.

Siguiendo el parecer de ésta lógica, resulta evidente que el aspecto principal radica en conocer a quién pertenecen los depósitos; de inicio, se puede afirmar que pertenecen al tenedor de la cuenta de cheques; es decir, de quien tiene la cuenta a su nombre, de acuerdo con lo establecido por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; sin embargo, en el caso, el titular es un tercero totalmente ajeno a la empresa y que las autoridades no se encuentran fiscalizando.

Esta situación deja a la empresa en completo estado de indefensión, violándose en su contra las garantías de debido proceso legal y de seguridad jurídica, que están contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En este caso, únicamente se expresa la conducta externa, sin considerar circunstancia adicional alguna; todo esto sirve para demostrar, que en los delitos fiscales plasmados en el Código Fiscal de la Federación, el elemento de la simple conducta externa, no basta para considerar la misma como delito, sino en todo caso, como una infracción a las disposiciones fiscales.

Es por ello que adicionalmente a los elementos objetivos, es necesario estudiar los elementos subjetivos que conforman el tipo, aunque como se verá a continuación, algunos autores no están de acuerdo en considerar los elementos subjetivos como indispensables para integrar el tipo penal, provocando este tema múltiples discusiones entre los principales tratadistas de las corrientes causalista y finalista.

## B) SUBJETIVOS

Para conformar el tipo del delito, se requiere la existencia de elementos subjetivos; sin embargo, autores como Beling, citado por Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra titulada "Teoría del Delito - Sistema Causalista y Finalista", niega la existencia de los llamados elementos subjetivos del tipo, indicando lo siguiente:

"... en su concepto la " intención impúdica " o " el ánimo de lucro " no son más que frases que se refieren a la descripción" (118).

El tipo se integra por elementos de carácter fundamentalmente objetivos; sin embargo, ocasionalmente en forma expresa comprende elementos subjetivos, cuando se hace mención de situaciones de índole psicológico del sujeto que lleva a cabo la conducta típica y al respecto se menciona lo siguiente:

" ...al que con ánimo; ...al que con el propósito ".

Por lo tanto, el comportamiento antijurídico descrito por el legislador en el tipo penal será puntualizado en algunas ocasiones mediante la descripción de los elementos objetivos de la conducta, otras, será haciendo referencia a la valoración normativa de la misma y algunas más lo hará mediante el especial aprecio del fondo mismo de la intención ó ánimo del autor.

Con respecto a los elementos subjetivos, el autor Edmund Mezger, en su obra titulada "Derecho Penal - Parte General", señala lo siguiente:

---

(118) op. cit., nota 40, p. 21.

" Los casos " clásicos " de tales elementos subjetivos del injusto en la fundamentación del injusto se ponen de manifiesto, en el derecho en vigor, en las tres formas siguientes:

1. En los llamados *delitos de intención*. El hecho de quitar a otro una cosa mueble que le pertenece, es un hurto, sólo si se realiza con la " intención " subjetiva de apropiarse antijurídicamente de la misma.
2. En los llamados *delitos de tendencia*. Aquí, la acción aparece como la expresión de una tendencia subjetiva del autor y cae bajo la sanción de la ley en donde esta tendencia existe.
3. En los llamados *delitos de expresión*. La acción se pone de manifiesto como expresión de un proceso o estado interno y psíquico, del autor. Si no se compara el suceso externo con su aspecto psíquico, no se puede juzgar terminantemente acerca de la antijuridicidad y de la tipicidad " (119).

Estos elementos que se adicionan a la simple descripción objetiva, no son suficientes para configurar el tipo, sino que deben añadirse otros elementos que se refieren a los estados de ánimo de la persona que lleva a cabo la conducta. Este aspecto subjetivo de la antijuridicidad, relaciona a ésta con la culpabilidad.

El autor Edgardo Alberto Donna, en su obra titulada " Teoría del Delito y de la Pena, Tomo 2, Imputación Delictiva " establece lo siguiente:

" En la parte subjetiva del tipo es fundamental el dolo, pudiendo existir elementos subjetivos adicionales, según sean los tipos penales contruidos " (120).

Estos elementos subjetivos han sido valorados por el legislador, quien constantemente los incluye en el tipo.

---

(119) op. cit., nota 9, p. 136.

(120) ALBERTO DONNA, Edgardo, Teoría del Delito y de la Pena, Tomo 2, Imputación Delictiva, Editorial Astrea, de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 89.

En materia fiscal, los elementos subjetivos del ilícito deben ser determinantes para conformar el tipo; sin embargo, resulta sumamente difícil probar los elementos como los que anteriormente se han mencionado para configurar el ilícito fiscal, aún cuando la autoridad fiscal generalmente aplica las normas establecidas en las leyes fiscales, sin considerar dichos elementos.

Por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación para 1999, en su artículo 108, señala lo siguiente:

" Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores...obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal ".

En este caso, el hecho de obtener un beneficio indebido, constituye el delito de defraudación fiscal, pero únicamente si se realiza con la intención subjetiva de perjudicar al fisco federal; es decir, que al ejercitar un derecho se cause un daño a otro.

Adicionalmente, existen otras intenciones subjetivas en este ejemplo, como el hecho de que la obtención de dicho beneficio indebido, se realice a través del uso de engaños o aprovechamiento de errores; la problemática radica en determinar qué es para la autoridad fiscal un beneficio indebido, además de concluir que dicha conducta se realizó con uso de engaños o aprovechamiento de errores con el fin de perjudicar al fisco federal.

Como puede observarse en este ejemplo, de ninguna manera será sencillo para la autoridad fiscal probar la existencia de las intenciones subjetivas que conforman el tipo, lo cual es indispensable para considerar que en estricta justicia se está en presencia de un ilícito.

Igualmente ocurre tratándose del artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que establece:

" Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

.....

Fracción IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal ".

Como podrá observarse claramente, sería prácticamente imposible probar que un contribuyente llevó a cabo dos o más operaciones relacionadas entre sí, con el único propósito o intención subjetiva de obtener un beneficio indebido y adicionalmente con el principal objetivo subjetivo de perjudicar al fisco federal.

El juzgador deberá tomar en consideración los elementos subjetivos del ilícito, con el objeto de llegar a conclusiones acerca de la configuración del tipo, en los delitos que fueron mencionados, logrando así una justa apreciación de las circunstancias, en beneficio de la administración de justicia y la seguridad jurídica para el contribuyente.

Por lo tanto; se puede concluir, que en los casos mencionados anteriormente, no se podrá configurar el tipo de los ilícitos plasmados en el Código Fiscal de la Federación, mientras no se reúnan los elementos que constituyen los aspectos relativos a las intenciones subjetivas de dichos ilícitos.

El origen de los conceptos señalados con anterioridad, es de carácter subjetivo, o bien normativo, a los cuales no es posible introducirse en su contenido sin advertir el aspecto subjetivo, el dolo de la persona que lleva a cabo la acción; o bien, percibiendo los aspectos normativos de la noción empleada por la ley, que obviamente sobrepasan el aspecto objetivo.

### C) NORMATIVOS

Con relación al tema de los elementos normativos, el autor Ernesto Beling, citado por Jiménez de Asúa en su obra " Lecciones de Derecho Penal ", señala lo siguiente:

Ernesto Beling insiste en su afirmación de que todos los elementos del tipo son puramente descriptivos. Para él, los conceptos de *ejercicio legítimo* al hablar de actos de autoridad, o el carácter *ajeno* de la cosa en el robo y en el hurto, no son elementos normativos, sino *referencias jurídicas* de la conducta, que *conservan su función descriptiva*, puesto que sólo sirven para delimitar dicha conducta en sentido de una especie de delito. De igual modo rechaza Beling los elementos subjetivos, pues en su concepto la *intención impúdica* o el *ánimo de lucro* no son más que frases que se refieren a la descripción (121).

El autor del presente trabajo, de ninguna manera está de acuerdo con lo que señaló el autor Ernesto Beling, ya que no es posible imaginar que el tipo penal únicamente contenga elementos descriptivos, pues el tipo comprende insitadamente la valoración jurídica que conceptúa lo antijurídico.

Cabe hacer notar la corriente del autor Edmund Mezger, citado por Eduardo López Betancourt en su obra titulada "Teoría del Delito", con la cual se está totalmente de acuerdo y que manifiesta, con relación a los elementos del tipo y desde el punto de vista normativo, lo que a continuación se indica:

"Todos los elementos del tipo tienen carácter normativo, ya que todos son conceptos jurídicos y por lo tanto, conceptos valorativos teleológicamente tipificados" (122).

El legislador debe desentrañar respecto de diversos conceptos, el verdadero sentido antijurídico de los hechos, pues debe llevar a cabo una detallada evaluación de determinados aspectos que califiquen la conducta como antijurídica, a fin de plasmarla en un ordenamiento jurídico que solamente puede concebirse bajo el presupuesto de una norma, en el sentido de decidir acerca de la punibilidad de la conducta y de su exacta determinación.

(121) op. cit., nota 15, p. 169.

(122) op. cit., nota 23, p. 122-123.

El autor Miguel Angel Cortés Ibarra, en su obra titulada " Derecho Penal ", indica lo siguiente:

" Si los elementos objetivos son apreciados en un simple acto de cognición, los elementos normativos sólo se captan mediante un proceso intelectual, que nos conduce a la valoración del especial concepto. Así, por ejemplo, el término " honestidad", empleado por el legislador en el delito de estupro, lleva en su significación una valoración ético - social; en el delito de robo, la comprensión de " cosa mueble ", implica un juicio valorativo de carácter jurídico " (123).

En algunos casos, para adecuar una conducta al tipo, es preciso incluir juicios normativos del hecho, con objeto de así estar en condiciones de realizar una evaluación adecuada de la conducta establecida en el tipo penal.

Conjuntamente con el autor Luis Jiménez de Asúa, se puede concluir que al juez no puede bastarle el mero proceso de conocimiento al enfrentarse al análisis de los tipos, considerando los elementos puramente descriptivos, sino que debe tomar en cuenta también los elementos normativos y subjetivos; inclusive, ante los elementos subjetivos del tipo, los elementos objetivos deben ser rebasados.

Los elementos subjetivos deben comprobarse de manera cognoscitiva por el juez, en cada caso, en cambio los elementos normativos sólo pueden determinarse a través de la valoración especial de situaciones verdaderas y objetivas.

Como consecuencia de las hipótesis anteriores, que se presentarán en cada caso, el juez tendrá la obligación de realizar un juicio valorativo acerca del carácter antijurídico de la conducta llevada a cabo por la persona.

---

(123) op. cit., nota 107, p. 180.



En materia fiscal, el juzgador debe llevar a cabo el estudio de las hipótesis indicadas, a fin de emitir un juicio con mayor imparcialidad; es decir, debe tomar en cuenta los elementos subjetivos y normativos que conforman la conducta de la persona que llevó a cabo la actividad que dió origen a determinado ilícito y que es considerado así en el tipo específico por la ley fiscal.

### 3. ATIPICIDAD

En la fase objetiva se ubican tanto la tipicidad como el tipo; la fase negativa de la tipicidad se encuentra en el elemento conocido como atipicidad, según el autor Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra titulada " Teoría del Delito - Sistemas Causalista y Finalista ", indica que los elementos objetivos del tipo, son los siguientes:

- a) El bien jurídico tutelado;
- b) Los sujetos: activo y pasivo, sea en cuanto a su calidad y número;
- c) La manifestación de la voluntad;
- d) El resultado previsto en el tipo;
- e) La relación de causalidad;
- f) Los medios, formas y circunstancias previstas en el tipo;
- g) Las modalidades de tiempo, lugar y ocasión que señale el tipo;
- h) El objeto material.

En consecuencia, el aspecto negativo del tipo...lo encontramos cuando falte alguno de los elementos del tipo, así se dará la atipicidad cuando se presente:

- a) Falta del bien jurídico tutelado;
- b) Falta de claridad, o del número, en cuanto a sujetos activos o pasivos que exija el tipo;
- c) No exista manifestación de voluntad;
- d) No se dé el resultado previsto por el tipo;

- e) No exista relación causal;
- f) Por ausencia de los medios, formas o circunstancias previstas en la ley;
- g) Por falta de las modalidades de tiempo, lugar u ocasión que exija el tipo;
- h) Por falta de objeto material " (124).

Puede afirmarse que existe atipicidad cuando en un hecho concreto no concurren todos los elementos del tipo que se encuentran descritos en la ley, ya sea fiscal o penal; en cambio, existe una causa excluyente de responsabilidad, cuando a pesar de concurrir todos los elementos del tipo que se encuentran en la ley, aparece una causa exterior adicional que libera a quien cometió el hecho.

El autor Raúl Plascencia Villanueva, en su obra titulada " Teoría del Delito ", señala lo que a continuación se indica:

" Una de las causas más claras de atipicidad es la ausencia de alguno de los elementos exigidos por el tipo penal, en consecuencia, el error sobre el bien jurídico, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto material, la actividad o inactividad corporal, el resultado material, el nexo causal, los medios, las referencias de tiempo, espacio y ocasión, y la lesión o puesta en peligro del bien jurídico " (125).

La ausencia de tipicidad hace que sea prácticamente imposible la persecución del autor de una conducta que no está descrita en la ley; es decir, cuando faltan ciertos aspectos del sujeto activo, como el caso del personaje que actúa en un supuesto delito que exige una función pública, no tiene la calidad de funcionario público; o del sujeto pasivo, cuando los sujetos acusados de adulterio, no cometen dicho acto en el domicilio conyugal o con escándalo; o del objeto, cuando el material hurtado no es ajeno,

---

(124) op. cit., nota 40, p. 23-24.

(125) PLASCENCIA VILLANUEVA, Raúl, Teoría del Delito, Edit. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1998, p. 109.

sino propio; en estos caso se puede observar que se está en presencia de atipicidad y por consiguiente, no es posible proceder contra la persona que llevó a cabo la conducta en que los elementos del tipo se encuentran ausentes.

Traducidos al aspecto fiscal, los elementos mencionados anteriormente, se pueden señalar los siguientes ejemplos:

Cuando faltan ciertos aspectos del sujeto activo de la relación tributaria; cuando de acuerdo a lo que señala el artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se formule querrela para proceder penalmente por los delitos fiscales y no sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien la formule, o del sujeto pasivo: cuando de conformidad con lo que indica el artículo 109, fracción IV del mismo Código, realice dos o más actos relacionados entre ellos, pero lo hace con el propósito distinto al de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; o del objeto, cuando la conducta se adecue a lo señalado por el artículo 105, fracción IV de dicho Código, en que las mercancías no son de tráfico prohibido, sino permitido.

Al igual que en los ejemplos anteriores, en estos modelos se puede contemplar la presencia de atipicidad y en consecuencia no se podrá ejercer acción penal en contra de las personas que llevaron a cabo dichas conductas, ya que los elementos del tipo no concurren.

En materia fiscal, el autor Miguel Angel García Domínguez, en su obra " Derecho Fiscal - Penal - Las Infracciones y las Multas Fiscales ", señala lo siguiente:

" Las causas de la atipicidad pueden ser:

- a) ausencia de la calidad del sujeto activo exigida por la ley;
- b) falta de la condición del objeto;
- c) Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo;

d) no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

Quando la ley fiscal - penal reclama para la existencia de la infracción fiscal que el sujeto sea persona determinada por su calidad o naturaleza, si ésta no reúne las condiciones exigidas por la ley, en el caso se da ausencia de tipicidad " (126) .

En el caso de que se den algunos de estos elementos, podrá considerarse que existe atipicidad y por lo tanto, no podrá perseguirse al sujeto que hubiere cometido el supuesto contemplado en dicha situación.

De acuerdo con el autor Luis Jiménez de Asúa, en su obra "Lecciones de Derecho Penal ", señala:

" ...No estaría de más que en los Códigos Penales se insertara la concreta afirmación de que no hay delito sin tipicidad, que el Código Penal español había escrito en elegantísimo lenguaje con palabras indelebles y que ha pervivido en cuantas reformas se le han hecho: en el caso de que un tribunal tenga conocimiento de algún hecho que estime digno de represión y que no se halle penado por la ley, se abstendrá de todo procedimiento sobre él y expondrá al gobierno las razones que le asisten para creer que debiera ser objeto de sanción penal (artículo segundo del Código Penal Español)" (127) .

Debe concluirse que si la conducta no es típica, nunca podrá considerarse como conducta delictuosa, ya que no se adecúa la conducta al tipo.

---

(126) op. Cit., nota 4, p. 177.

(127) op. cit., nota 15, p. 173.

#### 4. LOS PRINCIPIOS PENALES APLICABLES AL TIPO

Todo principio de derecho lleva consigo la necesidad de su estricta observancia, éstos entran en vigor en forma supletoria para beneficiar al sujeto y para su aplicabilidad, tendrán que reunir los siguientes requisitos:

- a) Deben ser aplicados al caso que se encuentra sujeto a controversia.
- b) No deben estar en discordancia con principios que integran el sistema legal que se encuentre vigente.
- c) Deben ser reconocidos por los tribunales.

Estos principios pueden ser aplicados en defecto de la ley y la costumbre, siempre que no se encuentren en desacuerdo con el sistema legal vigente en el momento de su aplicación; adicionalmente, cabe aclarar que dichos principios penales forman parte de los principios generales del derecho.

Al efecto, el autor Jaime M. Manus Puigarnau, en su obra titulada " Los Principios Generales del Derecho - Repertorio de Reglas Máximas y Aforismos Jurídicos ", señala lo siguiente:

" Ahora bien: del mismo modo que el concepto abstracto de derecho no puede ser objeto de una formulación precisa, es natural que permanezca también en la indefinición el de sus propios principios generales, siquiera se intuye naturalmente, pues se halla lo mismo en la mente del legislador cuando los invoca, que en la del juez cuando los aplica, que en la de los particulares cuando los alegan " (128).

(128) MANS PUIGARNAU, Jaime M., Los Principios Generales del Derecho - Repertorio de Reglas Máximas y Aforismos Jurídicos, Edit. BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1979, p. XXVII.

No sólo existen principios de derecho natural, sino también de derecho positivo, de derecho formal y de derecho institucional, pero sobre todo, existe una razón superior que se traduce en unos principios generales, a los cuales deben subordinarse los preceptos de categoría inferior.

Igualmente en materia penal, existen principios generales que deben aplicarse al tipo, aún cuando la ley es omisa en algún aspecto que puede ser fundamental para el bienestar del particular, o bien cuando puede llegar a ser inocente de determinado cargo que se le impute.

Con respecto a la aplicabilidad de los Principios Generales del Derecho, el autor Mans Puigarnau, antes mencionado, señala lo siguiente:

" Frente a la incertidumbre de la actual coyuntura, y ante la confusión de conceptos, crisis de ideales y subversión de valores, propias de la tempestad moral en que se debate nuestra cultura jurídica, renovemos nuestra fe en aquellos principios del derecho que, cual tablas de salvación, aun se mantienen a flote, con la esperanza de que si por imperio de la fatalidad se hundiese el sistema, se salvaran al menos sus principios.... " (129).

#### A) IN DUBIO PRO REO

Esta máxima también se conoce como IN DUBIIS, REUS EST ABSOLVENDUS, que quiere decir que, en caso de duda, debe resolverse en favor del reo ó en caso de duda debe absolverse al reo.

En materia fiscal, ésta máxima debe traducirse " IN DUBIO PRO CONTRIBUYENTUM "; o sea, que en caso de existir duda, debe resolverse en favor del contribuyente; sin embargo, no ocurre de este modo, pues el empresario al ser auditado por la Secretaría de

---

(129) Idem., p. XLIX.

Hacienda y Crédito Público y descubrirsele aparentemente una supuesta omisión en el pago de los impuestos, de inmediato se puede llegar a convertir en un delincuente, aún cuando no ha tenido la oportunidad de probar lo contrario en la vía administrativa, lo cual confirma que se le condena sin haber sido oído y vencido en juicio.

Lo anterior, también puede traducirse en una máxima que se conoce como NEMO DAMNATUS, NISI AUDITUS, ó NEMO DEBET INAUDITO DAMNARI, que quiere decir, nadie puede ser condenado si no es oído y que se tratará más adelante.

En principio, el contribuyente tiene la oportunidad de otorgar una fianza para lograr su libertad, aparte de garantizar el crédito fiscal con todos sus accesorios, como son las actualizaciones y recargos correspondientes; sin embargo, existe un peligro grave en contra del contribuyente que no tiene la capacidad económica suficiente para cubrir las fianzas señaladas, pues la duda acerca de la omisión cometida o la cantidad que adeuda según las actas de auditoría levantadas por el auditor, permanece latente en tanto no se le haya comprobado su total responsabilidad y culpabilidad mediante un juicio.

La duda acerca de la culpabilidad del contribuyente, existe durante todo el proceso de fiscalización por parte de la autoridad fiscal; es pues, totalmente injusto culpar al contribuyente de una supuesta omisión, sin antes haber comprobado que cometió un ilícito fiscal, siguiendo en apariencia la máxima IN DUBIO PRO FISCUM, que impera actualmente y que obviamente se produce en perjuicio y para amedrentar al contribuyente.

Al respecto, el Código Penal Federal en su artículo 9, señala:

" Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo 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 previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación de un deber de cuidado, que podía y debía observar según las circunstancias y condiciones personales " .

En nuestra tradición jurídica, la persona es culpable hasta que se le demuestre lo contrario, no existiendo la presunción de inocencia que en principio debe operar en todo régimen de derecho, para proteger las garantías e integridad de los ciudadanos.

Ejemplo de lo antes mencionado, es la revisión que practican las autoridades fiscales a los contribuyentes, a través de auditorías, en las que se levantan actas parciales determinando supuestas omisiones en el pago de las contribuciones; a juicio de la autoridad, el asunto se volverá de carácter penal, para lo cual la autoridad fiscal llevará a cabo una querrela ante el Ministerio Público Federal, por haber sufrido supuestamente un perjuicio de carácter económico, el juez penal emitirá una orden de aprehensión en contra del contribuyente auditado y éste será detenido.

Ante este temor fundado, el contribuyente, independientemente que haya omitido el pago de las contribuciones o no; procurará, por todos los medios posibles pagar al fisco federal la cantidad que éste hubiere determinado como supuesta omisión, o garantizará el interés fiscal determinado, además de pagar la fianza correspondiente, todo ello con el afán de lograr su libertad en forma inmediata.

Por lo pronto, con derecho o sin él, el fisco habrá cobrado una determinada cantidad de dinero, la cual será muy difícil recuperar por el contribuyente en caso de demostrar mediante juicio, que es inocente de los cargos que se le imputaron por la supuesta omisión en el pago de contribuciones, dado que después de la presión sufrida por parte de la autoridad fiscal en forma por demás arbitraria, difícilmente solicitará la devolución de acuerdo a lo que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:



" Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración " .

Derivado de lo anterior, el contribuyente mucho menos ejecutará una acción en contra de dicha autoridad, pues lo más que logrará es que se le castigue al funcionario responsable con la sanción que señala el artículo 87, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1999, que indica lo siguiente:

" Artículo 87.- Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos".

Generalmente, una vez obtenida una sentencia favorable, el contribuyente no estará dispuesto a llevar a cabo reclamación o demanda alguna en contra del fisco federal, pudiendo hacerlo con todo su derecho, ya que su temor a las represalias que toma el fisco en forma ventajosa, provocan que su temor sea mayor que su obligación de denunciar las actividades indicadas, además que únicamente logrará que se le aplique al funcionario responsable, la sanción contenida en el artículo 88 del ordenamiento indicado, el cual señala lo siguiente:

" Artículo 88.- Se sancionará con multa de \$ 45,000.- a \$60,000.-, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87 ".

Esta actitud tomada por la gran mayoría de los contribuyentes, que se ven afectados con el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal en forma arbitraria, fortalece aún más la prepotencia y atropello con que actúa la autoridad.

En virtud de lo anteriormente expuesto, se puede concluir en forma aplastante, que por la forma de actuar de la autoridad fiscal y que predomina en la actualidad en nuestro régimen jurídico, que la autoridad prefiere a un contribuyente inocente detenido en un reclusorio, con todas las consecuencias que afectan a dicho contribuyente y que repercuten en su familia, a que un verdadero culpable se encuentre fuera de dichos centros de rehabilitación y no reciba el castigo que en realidad merece, lo cual va en contra del principio general de derecho que promulga: SATIUS EST, IMPUNITUM RELINQUI FACIMUS NOCENTIS, QUAM INNOCENTEM DAMNARI, que quiere decir, es preferible dejar impune el delito de un culpable que condenar a un inocente.

Todo esto se conoce normalmente como terrorismo fiscal, el cual impera en nuestro régimen de derecho en la actualidad y hace aplicable la máxima IN DUBIO PRO FISCUM.

A mayor abundamiento y con objeto de dejar perfectamente clara la presunción de inocencia que debe existir en favor de los ciudadanos, aún cuando este tema ya ha sido tratado ampliamente en el presente trabajo, en el capítulo I, inciso I, subinciso 1.6, denominado la punibilidad, cabe mencionar y reiterar lo que señala la Declaración de los Derechos del Hombre, firmada y ratificada por México y proclamada por la Organización de las Naciones Unidas, en París el 10 de diciembre de 1948, en su artículo 11.1, que indica:

" Toda persona acusada de delito, tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa" (130).

Lo anterior se expresa en la máxima: NEC DE SUSPICIONIBUS DEBET ALIQUEM DAMNARI, que significa, nadie debe ser condenado por sospechas; por lo tanto, es posible afirmar que en nuestro régimen de derecho y en materia fiscal, la máxima que prevalece actualmente es IN DUBIO PRO FISCUM, en vez de la que debe imperar para proteger las garantías de los ciudadanos y que se conoce como IN DUBIO PRO CONTRIBUYENTUM, ó IN DUBIO CONTRA FISCUM, en caso de duda, contra el fisco.

#### B) NON BIS INIDEM

Esta máxima quiere decir, no dos veces por lo mismo y está íntimamente relacionada con el artículo 23 Constitucional, que señala lo siguiente:

" ....Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene... ".

En la primera parte que se menciona en este artículo, quedó plasmado el objetivo que persiguió el derecho penal, prohibiendo que alguien pudiera ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le hubiese condenado o absuelto. Este ordenamiento otorga seguridad jurídica a los ciudadanos que han sido procesados, pues una vez emitida la sentencia en uno u otro sentido, no podrá retroceder la justicia, e iniciar un nuevo juicio sobre los mismos hechos.

---

(130) op.cit., nota 84, p. 550.

Para entender esto desde el punto de vista de la materia fiscal, a continuación se presenta un ejemplo:

Supóngase que la autoridad fiscal se querrela ante el Ministerio Público Federal, por la supuesta comisión del delito de defraudación fiscal, por considerar que se omitió parcial o totalmente el pago de las contribuciones; de inmediato se emite una orden de aprehensión por parte del juez penal, de modo que el contribuyente otorga una fianza para lograr su libertad provisional.

Inmediatamente, el contribuyente se defiende tanto por la vía administrativa, como por la vía penal, supóngase que gana en ambos juicios en forma lisa y llana y logra comprobar que nunca omitió el pago de las contribuciones.

Posteriormente, la autoridad fiscal vuelve a determinar en contra del contribuyente, una supuesta omisión en el pago de contribuciones por lo que se refiere al mismo ejercicio fiscal; en este caso, la autoridad estaría violando lo dispuesto por el artículo 23 Constitucional, al llevar a juicio dos veces al contribuyente por el mismo delito.

Se podría decir que en este supuesto, se estaría violando en contra del contribuyente el artículo 23 Constitucional, ya que se trata del delito de defraudación fiscal; determinado sobre las operaciones relativas al mismo ejercicio fiscal; o sea, el mismo delito por el que se absolvió al contribuyente anteriormente.

La máxima NON BIS INIDEM es aplicable no sólo para el aspecto penal, sino también para cualquier rama del derecho, puesto que la Constitución señala en forma general, que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

Es entendible que una persona que comete un delito, por ejemplo de defraudación fiscal, sobre las operaciones realizadas en un ejercicio, se le siga juicio por la comisión de dicho delito, pero si en el siguiente ejercicio vuelve a cometerlo, no se tratará del mismo delito, ya que las bases sobre las cuales se cometió por segunda vez, serán totalmente diferentes.

Por lo tanto, en este caso, no se estará ante la comisión del mismo delito, aún cuando la denominación del delito continúa siendo la misma; o sea, se tratará también del delito de defraudación fiscal, pero como estará determinado sobre las actividades desarrolladas por el contribuyente en un ejercicio totalmente distinto, no se podrán reunir los elementos que conformen el supuesto de que se está juzgando al contribuyente por la comisión del mismo delito.

Al respecto, el autor Miguel Angel García Domínguez, en su obra "Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales", manifiesta lo que a continuación se indica:

" De la interpretación sistemática del artículo 23 constitucional y de los artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación, que establecen el reparto, entre las dos jurisdicciones, de la competencia para imponer las sanciones jurídicamente posibles por el ilícito fiscal, se desprende:

PRIMERO.- Que lo que la Constitución quiere es evitar que se juzgue ~~dos veces~~ a una ~~misma conducta desde la misma~~ perspectiva, a fin de impedir que se imponga dos veces una pena privativa de libertad, que se imponga dos veces una sanción pecuniaria (multa y reparación del daño e indemnización del perjuicio) y que se decrete dos veces la pérdida de bienes y derechos; y,

SEGUNDO.- Que tal exigencia constitucional se cumple tratándose de infracciones fiscales y de delitos fiscales, en virtud de que una sola conducta, que tipifica simultáneamente un delito y una infracción, sólo puede ser castigada por el juez penal con pena privativa de libertad, pero éste no puede condenar ni la sanción pecuniaria (multa y reparación del daño), ni la pérdida de bienes y derechos; a su vez, el órgano de la administración fiscal sólo puede imponer multa, exigir el pago de la reparación del daño y decretar la pérdida de bienes y derechos, pero no puede imponer pena privativa de libertad.

En resumen, el principio non bis inidem únicamente tiende, pues, a evitar que se repita el ejercicio de una misma acción penal contra un individuo, a través de cuyo ejercicio se pretenda que se apliquen las mismas sanciones específicas que constituían la pretensión en la acción antes ejercitada; se quiere evitar también que se abra, en consecuencia, un nuevo proceso por la misma conducta, para que se impongan las mismas sanciones específicas que pueden o podrían haberse impuesto a consecuencia del proceso anterior " (131).

#### C) NO ABSOLUCION DE LA INSTANCIA

Esta máxima quiere decir que no se suspende el proceso penal por no existir suficientes medios de prueba para demostrar la responsabilidad del inculpado o la existencia de los elementos materiales del delito que se le imputa, con la posibilidad de reanudarse posteriormente cuando se obtenga nueva información en su contra.

Con respecto a ésta máxima, el Diccionario Jurídico Mexicano señala lo siguiente:

---

(131) op. cit., nota 4, 344-345.

I. Esta institución denominada también " sobreseimiento provisional " se practicó en una etapa histórica del proceso penal anterior a la aplicación del principio de la presunción de inocencia del inculpado, ya que de acuerdo con la absolución de la instancia, el procesado quedaba en una situación de inseguridad, en cuanto a su culpabilidad e inocencia, pues se mantenía la amenaza de continuar el procedimiento en cuanto se reunieran nuevos elementos de convicción en su contra.

II. En el párrafo final del a. 24 del C. De 5 de febrero de 1857, que se recoge también en la última parte del a. 23 del C. Vigente, se introdujo la disposición que prohíbe de manera expresa la mencionada absolución de la instancia.

III. Con apoyo con el citado precepto constitucional, en los ordenamientos procesales penales mexicanos sólo existen dos hipótesis en las cuales se puede reanudar nuevamente un proceso "interrumpido": en el supuesto de la libertad por desvanecimiento de datos ( aa. 546-551 CPP y 422-426 CFPP), que se tramita en forma incidental; y la suspensión del procedimiento en sentido estricto (aa. 477-481 CPP y 468-472 CFPP). En todos los otros casos en los que no se configuran elementos para demostrar la responsabilidad del procesado o la existencia material del delito, se decreta el sobreseimiento o se declara la absolución del inculpado en la sentencia de fondo, que si bien son resoluciones diversas en cuanto a su motivación, poseen los mismos efectos definitivos sobre la libertad del procesado " (132).

Queda claro, que al no reunirse los elementos materiales suficientes para conformar el delito, se debe declarar la absolución del inculpado, libre por falta de elementos y con las reservas de ley; es decir, sin importar que posteriormente surjan otros elementos que pudieran perjudicar de alguna manera al supuesto culpable.

---

(132) FIX ZAMUDIO, Héctor, Absolución de la Instancia, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, A-B, UNAM, México, 1982, p. 32.

Precisamente, con base en lo anterior, se puede afirmar que al quedar prohibida la práctica de absolver la instancia, se otorga una mayor seguridad jurídica al inculpado en este sentido, pues una vez absuelto por no haberse comprobado su responsabilidad o la existencia material del delito, deberá sobresearse el juicio, o bien, declarar la absolución del inculpado.

En materia tributaria resulta de capital importancia que la autoridad fiscal reconozca esta máxima como aplicable, pues sería catastrófico interrumpir el proceso penal fiscal, con la posibilidad de reanudarlo al obtener nueva información en contra del contribuyente.

#### D) NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE

Esta máxima significa que no hay delito ni pena sin una ley previa y se encuentra íntimamente realcionada con el artículo 14 Constitucional, el cual establece lo siguiente:

" En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho ".

La teoría de la tipicidad y del tipo, es el presupuesto mediante el cual se consagra el principio fundamental del moderno derecho penal y que se expresa en la máxima NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE.



Con relación a la máxima señalada anteriormente, no hay delito sin ley, debe consagrarse el principio no hay delito sin tipicidad, en donde la conducta debe encuadrarse en el tipo para considerarla típica, pero dicho encuadramiento debe sujetarse al marco descriptivo de la ley, por lo que, en todo caso debía consagrarse la máxima NULLUM CRIMEN, SINE TIPO.

Esto quiere decir que nadie podrá ser castigado por un hecho que no se encuentra previsto expresamente como punible por la ley, ni tampoco con penas que no estuvieran previstas en la ley con anterioridad.

Bajo esta premisa, todas las personas tienen el derecho de hacer cualquier cosa, siempre que no perjudique a otro y a la vez, nadie estará obligado a hacer lo que no estuviere legalmente señalado, ni impedido de ejecutar lo que la ley no prohíbe.

En principio, en materia fiscal, ésta máxima debe permanecer porque garantiza la integridad de las personas y su patrimonio, frente a las arbitrariedades de la autoridad, las cuales derivarían en otorgar al órgano administrativo la facultad de crear delitos fiscales no tipificados legalmente o de aplicar la ley fiscal penal por analogía o mayoría de razón, lo que está prohibido por esta máxima.

Lo anteriormente expresado no está muy alejado de la realidad, pues en materia fiscal penal existen los llamados delitos fiscales, plasmados en el Código Fiscal de la Federación, que reúnen una serie de elementos subjetivos que no permiten definir el tipo al cual se debe adecuar la conducta para conformar la comisión de un delito.

#### E) NEMO DAMNATUS NISI AUDITUS

Esta máxima quiere decir: Nadie puede ser condenado si no es oído y está íntimamente ligada con lo que establece el artículo 14 Constitucional, el cual señala lo siguiente:

" Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho ".

Al referirse este ordenamiento a la privación de la vida, de la libertad, de la propiedad o posesiones, se refiere a cualquier habitante, ya sea transitorio o permanente de la República y será necesario que se cumplan cabalmente las condiciones siguientes:

1. Deberá existir un juicio, cuya controversia será puesta a consideración de un órgano del Estado que actúe parcialmente, el cual resolverá en forma colegiada, aplicando el derecho al dictar sentencia o resolución definitiva.

2. El juicio tendrá que seguirse ante un tribunal previamente establecido y que esté facultado para declarar lo que la ley señale en el caso concreto.

3. Que todo lo anteriormente expuesto, se encuentre previsto en las leyes vigentes.

Este principio que han recogido los pueblos liberales, ha sido repudiado por lo regímenes totalitarios y en las dictaduras, pues en éstos, el principio de legalidad es el que primero se deja de respetar.

Algunos autores como Emilio O. Rabasa y Gloria Caballero, en su obra titulada " Mexicano: ésta es tu Constitución ", afirman lo siguiente:

" El artículo 14, por contener las garantías protectoras de la persona y de sus derechos, es característico de un régimen respetuoso como el nuestro, de la libertad. Es regla general, propia de la forma de gobierno que tiene México, que la autoridad -poder público- sólo pueda hacer lo que la ley le autorice, en tanto que los particulares -los gobernados- están en libertad de efectuar no sólo todo aquello que la ley les permita, sino también lo que no les prohíba " (133).

---

(133) RABASA O., Emilio y CABALLERO, Gloria, " Mexicano: ésta es tu Constitución ", Edit. Miguel Angel Porrúa, 1997. p. 65.

Como puede observarse, la garantía de legalidad a que se ha hecho mención contiene insita la garantía de audiencia, dicho principio se encuentra plasmado en el artículo 14 del ordenamiento mencionado y mediante éste se protege a los ciudadanos en el sentido de que previamente a su detención, deben ser oídos y vencidos en juicio, respetándose la garantía de los ciudadanos a efectuar todo aquello que las leyes les permita.

El autor del presente trabajo, considera que la autoridad no observa lo que señala el maestro Rabasa, en su obra " Mexicano: ésta es tu Constitución ", en el sentido de que el poder público sólo puede hacer lo que la ley le autorice.

Al respecto, cabe formularse las siguientes preguntas:

¿Acaso en la realidad el poder público no infringe el principio que el maestro Rabasa menciona con relación a los particulares ?; es decir, el poder público se coloca en la misma posición que los particulares, pues igualmente efectúa todo aquello que la ley le permita y también lo que no le prohíba.

¿ Acaso no es verdad que el poder público ha pretendido aplicar disposiciones legislando inclusive a través de periódicos de circulación cotidiana y no a través de los medios legales adecuados para ello (Diario Oficial de la Federación) ? o inclusive ha llegado a efectuar auténticas aberraciones, como la de emitir reglas a disposiciones generales, que entran en vigor antes de emitirse dichas disposiciones legalmente ; por ejemplo, el Programa Único de Apoyo a Deudores del Fisco (PROAFI), publicado en el Diario Oficial del 3 de julio de 1996, entró en vigor el 10. de agosto de 1996 y las reglas aplicables a dicho Programa, se publicaron y entraron en vigor el 22 de julio del mismo año.

Lo anterior demuestra que el poder público efectúa, tanto aquello que la ley le permite, como lo que no le permite, lo cual lesiona de manera importante las garantías de los particulares.

Por otra parte, en materia fiscal, la práctica de detener a un contribuyente por la comisión de una supuesta omisión en el pago de contribuciones, es muy común, pues el visitador o auditor que revisa las operaciones de un contribuyente y determina dicha omisión, levanta el acta respectiva indicando dicha situación, poniendo de inmediato al contribuyente en la situación de inculgado.

Si la omisión determinada es considerada de importancia y trascendencia, a juicio de la autoridad fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procede a querrellarse en contra del contribuyente, quien es detenido al menos por setenta y dos horas; sin embargo, su detención se puede prolongar en caso de que éste no cuente con los suficientes medios económicos para cubrir la fianza correspondiente, con objeto de obtener su libertad provisional.

Cabe aclarar, que la autoridad hacendaria no ejerce siempre y en todos los casos, como debía hacerlo, su facultad de querrellarse ante el Ministerio Público Federal, por la supuesta omisión en el pago de contribuciones, como así lo establece el Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo de lo manifestado; es el caso por ejemplo, de algunos sectores productivos conocidos como economía informal, que no reúnen por lo menos el requisito mínimo de estar registrados en el padrón de contribuyentes que al efecto lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presentándose además una competencia desleal en contra de los contribuyentes cumplidos; adicionalmente, la autoridad hacendaria ejerce la facultad de querrellarse en forma selectiva y a su libre albedrío, lo cual también deja en completo estado de indefensión al contribuyente.

A mayor abundamiento, esta situación afecta tanto al fisco federal, como a los contribuyentes cumplidos, al fisco federal le perjudica desde el punto de vista de que deja de recaudar los recursos suficientes para hacer frente a los gastos públicos y por otro lado, los contribuyentes cumplidos se sienten defraudados al estar contribuyendo al gasto público de la manera que establecen las leyes y estando sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación del fisco federal.

A fin de otorgar al contribuyente una mayor seguridad jurídica y respetando lo establecido por nuestra Constitución en su artículo 14, debe proponerse como un requisito de procedibilidad, que previamente a que se efectúe la querrela por parte de la autoridad hacendaria ante el Ministerio Público Federal, por la supuesta omisión en el pago de contribuciones, se le otorgue al contribuyente la posibilidad de ser oído y vencido en juicio de anulación, ejerciendo los medios de defensa a que tiene derecho, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

**F) NADIE PUEDE SER COACCIONADO A DECLARAR EN SU CONTRA**

Esta máxima se traduce en: " NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE ", o de otro modo: " NEMO TENETUR EDERE CONTRA SE "; que quiere decir, nadie está obligado a acusarse a sí mismo ó nadie está obligado a hacer manifestaciones contra sí mismo; analógicamente, se establece que esta máxima significa que nadie puede ser coaccionado a declarar en su contra y está íntimamente ligada a lo establecido por el artículo 20, fracción II de nuestra Constitución, que señala lo siguiente:

" Artículo 20.- En todo juicio del orden criminal tendrá el acusado las siguientes garantías:

Fracción II.- No podrá ser compelido a declarar en su contra, por lo cual queda rigurosamente prohibida toda incomunicación o cualquier otro medio que tienda a aquél objeto ".

En materia fiscal, ésta máxima puede aplicarse a la autoridad cuando excede sus facultades de comprobación y ejerce presión sobre el contribuyente auditado, estableciéndose que nadie puede ser coaccionado a autocorregirse de una omisión que determina el visitador y de la cual, el contribuyente todavía no es culpable, pues no ha sido oído y vencido en juicio.

La autocorrección es una figura que utiliza la autoridad hacendaria, con el objeto de coaccionar, presionar y manipular al contribuyente, a fin de que pague de inmediato las cantidades que el visitador determinó como omisión en su auditoría y que todavía son susceptibles de combatir en la vía administrativa a través de alguno de los medios de defensa que contempla el Código Fiscal de la Federación.

En algunas ocasiones se llega a coaccionar al contribuyente a tal grado que éste decide pagar cantidades que por ningún motivo debe al fisco; sin embargo, a base de presiones como el temor de que su asunto se vuelva de carácter penal, el contribuyente decide en apariencia quitarse de problemas y liquidar las cantidades que se le determinaron.

No obstante lo anterior, al pagarse las cantidades al fisco en forma indebida, dicha actitud repercute en el contribuyente en forma negativa para él, pues en vez de quedar sin problemas, la autoridad al darse cuenta de que sus amenazas son efectivas, continúa amedrentando al contribuyente enviándole auditorías para revisar otros ejercicios fiscales.

De ésta forma puede observarse que, al autocorregirse un contribuyente como consecuencia de amenazas proferidas por lo visitadores hacendarios, se está en presencia de la máxima señalada, en el sentido que nadie puede ser coaccionado a declarar en su contra.

Al pagar el contribuyente cantidades determinadas por los visitadores y que no adeuda, en ocasiones tácitamente está aceptándose que fue presionado y coaccionado para realizar pagos indebidos, sin haber tenido la oportunidad de defenderse a través de un juicio ante los tribunales.

Al efecto, el artículo 145, fracción I del Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1999, señala con gran detalle las facultades arbitrarias de que goza la autoridad fiscal y que son una forma de presión al contribuyente, como a continuación se indica:

" Artículo 145.- .... Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento ".

Como es de observarse, ante el juicio de un visitador que adicionalmente no lo razona, el contribuyente se encuentra a merced de que a la autoridad se le ocurra que existió en algún momento, peligro inminente de que el contribuyente realizara maniobras para evadir el cumplimiento de contribuciones que aún están pendientes de declararse exigibles, como así lo indica el artículo descrito.

Desde este punto de vista, en materia fiscal, todos los contribuyentes declaran en su contra, ante el juicio de un visitador fiscal que puede señalar su culpabilidad, simplemente porque a su leal saber y entender, existía peligro de que se realizaran maniobras para evadir el cumplimiento de contribuciones que todavía se encuentran pendientes de convertirse en exigibles.

No es posible que un contribuyente sea puesto en estas condiciones de inseguridad, únicamente porque a alguien se le confirió a su libre albedrío, la facultad de decidir que el contribuyente puede

llegar a ser un evasor fiscal y que puede sustraerse a la acción de la justicia, siendo que todavía no se le determina cantidad alguna a pagar, obligándolo a declarar en su contra.

Se puede observar que en este caso no existe tipo penal y sin embargo, el contribuyente puede ser acusado de ser un evasor fiscal, al declarar tácitamente su culpabilidad.

No obstante lo anterior, actualmente existen tesis de jurisprudencia, que declaran inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, por considerarlo violatorio del artículo 16 de la Constitución y al efecto se menciona la siguiente:

" EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.

En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra garantizado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener



lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnimodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación ”.

Amparo en revisión 1088/92.- Almacenes Especializados, S.A. de C.V.- 15 de junio de 1995.- Mayoría de diez votos.- Ponente: Juventino V. Castro y Castro.- Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1363/92.- Bar Alfonso, S.A.- 15 de junio de 1995.- Mayoría de diez votos.- Ponente: Juventino V. Castro y Castro.- Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 156/94.- Flujo de Datos de México, S.A. de C.V.- 29 de junio de 1995.- Unanimidad de diez votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1505/94.- Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V.- 29 de junio de 1995.- Unanimidad de diez votos.- Ponente: Juventino V. Castro y Castro.- Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1416/94.- Atomotores Cuautitlán, S.A. de C.V.- 4 de julio de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juventino V. Castro y Castro.- Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Esta jurisprudencia señala claramente la inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, en el Código Fiscal vigente en el año de 1997, dicho artículo 145 continuaba redactado de modo que violaba constitucionalmente el artículo 16 constitucional.

En el año de 1998, éste artículo se modificó para quedar como ya quedó indicado anteriormente; sin embargo, a pesar de que continúa redactado en la misma forma en 1999, en opinión del autor del presente trabajo, dicho artículo debe derogarse o redactarse nuevamente, considerando los elementos subjetivos que lo integran, como es la facultad discrecional otorgada a la autoridad, con relación a practicar el embargo de los bienes de un contribuyente cuando a su juicio exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, pues quienes aplican el artículo mencionado por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en contra del contribuyente, generalmente son los visitadores, quienes realizan las auditorías y aplican el Código Fiscal de la Federación, tal y como lo encuentran redactado en el momento de sus intervenciones.

Al declarar inconstitucional el artículo 145 mencionado, en este aspecto el contribuyente dejaría de ser culpable únicamente porque alguien así lo manifestó, siempre y cuando, adicionalmente, se realicen los supuestos del párrafo anterior, lo cual otorgaría mayor seguridad jurídica al contribuyente.

#### G) IURA NON IN SINGULAS PERSONAS, SED GENERALITER CONSTITUUNTUR

Esta máxima quiere decir: no se constituyen las leyes para cada persona en particular, sino para todas en general, además, se encuentra vinculada con lo que establece el artículo 13 Constitucional, el cual señala lo siguiente:

" Artículo 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales".

---

Está prohibido que se constituyan Tribunales cuyo objeto sea conocer únicamente casos particulares, así como leyes que únicamente se apliquen a personas en lo individual.

No existe ninguna duda de que la ley es general para todos los ciudadanos, existen algunas reglas especiales aplicables a ciertos sectores de la producción; sin embargo, no por ello se puede afirmar que existen leyes propias para un determinado grupo de ciudadanos; por ejemplo, los militares cuentan con un régimen especial que trata de aplicar la disciplina y el orden en este régimen castrense, por lo que tienen sus propios tribunales, a los cuales sólo podrán sujetarse los militares.

En razón de la materia se busca la especialización de algunos tribunales, sin embargo, éstos no son contrarios a lo que establece el artículo en comento.

Todo aquél que se adecúe a los preceptos de la norma, estará sujeto a la misma; por ejemplo, en el caso de que un ciudadano lleve a cabo operaciones de importación y exportación, estará sujeto a lo prescrito por las leyes aduaneras y de comercio exterior; asimismo, en caso de que un ciudadano obtenga utilidades sujetas al pago de contribuciones, de acuerdo a lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tendrá que adecuarse a lo previsto por dicha ley, a fin de evitar la aplicación de sanciones.

---

Independientemente de que la ley es general para todas las personas que se adecúan a ella, existen ciudadanos que buscan evadir su cumplimiento a través de maquinaciones, engaños, simulaciones, etc.

Sin embargo, esto no quiere decir que la ley no sea general para dichos sujetos, sino que los mismos tratan de sustraerse a su aplicación, tal es el caso de los ciudadanos que se escudan tras el sector conocido como economía informal, que no por el hecho de no pagar contribuciones, se encuentran exentos o gozan de una situación de privilegio.

En esta virtud, sucede que algunos sectores escapan al poder de fiscalización de la autoridad hacendaria, que por determinadas circunstancias no son alcanzados por el rigor de la ley; ya sea por falta de recursos, o por otros motivos, inclusive de carácter político, tal es el caso del conocido vecindario de Tepito o los conocidos establecimientos conocidos popularmente como mercados sobre ruedas o tianguis, entre otros.

En el caso y como consecuencia de lo anterior, es posible afirmar que aún cuando las leyes son de aplicación general, no todos los ciudadanos que de acuerdo a su actividad deben adecuarse a lo establecido por ellas, las acatan fielmente; por el contrario, buscan la manera de evitar su cumplimiento.

### C A P I T U L O III

#### LOS DELITOS FISCALES

En materia de delitos que son considerados no fiscales, la autoridad judicial de conformidad con lo que señala el artículo 24 del Código Penal, podrá imponer, adicionalmente a las penas privativas de libertad, como son: prisión, confinamiento, prohibición de ir a lugar determinado, etc., la sanción pecuniaria, la suspensión o privación de derechos, la inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos, el decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito.

Por su parte, el artículo 29 del Código Penal, señala lo siguiente:

" Artículo 29.- La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de quinientos.... "

Por otro lado, el artículo 30 del mismo Código, menciona lo que a continuación se indica:

" Artículo 30.- La reparación del daño comprende:

I. La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuera posible, el pago del precio de la misma.

II. La indemnización del daño material y moral causado.... "

A raíz de lo anterior, se puede concluir que del mismo procedimiento penal original, deriva la imposición de las sanciones anteriormente indicadas.

Por su parte, el autor Miguel Angel García Domínguez en su obra "Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales", refiriéndose al artículo 34 del Código Penal, menciona lo siguiente:

" ...cuando la reparación del daño deba exigirse a terceros, tendrá el carácter de responsabilidad civil y se tramitará, no en el mismo procedimiento penal principal, sino en forma de incidente "(134).

Asimismo, refiriéndose a los artículos 1910, 1915 y 1916 del Código Civil y 25 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, señala:

" Quien no pueda obtener la reparación del daño ante el Juez Penal, en virtud de que el Ministerio Público no hubiere ejercitado acción penal, el proceso se hubiere sobreseído o se hubiere dictado sentencia absolutoria, podrá recurrir a la vía civil " (135).

---

(134) op. cit., nota 4, p. 340.

(135) Loc. cit.

En lo referente a los delitos fiscales, de conformidad con lo que señala el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad judicial no pondrá sanción pecuniaria y tampoco decretará la pérdida de bienes o derechos.

Sin embargo, las autoridades administrativas, de acuerdo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos omitidos, impondrán y harán efectivas las multas y determinarán y harán efectivos los recargos y las sanciones administrativas correspondientes.

## 1. EL DELITO DE CONTRABANDO

De acuerdo con lo que señala el diccionario jurídico mexicano, el vocablo contrabando se define como sigue:

" I. Voz española, compuesta de una preposición y un nombre, que proviene del latín contra que significa frente a, contra; y del francés ban que pasó al italiano como bando, edicto solemne.

En el español antiguo significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando publicado a voz de pregonero en los lugares o sitios destinados para hacer público, lo que el príncipe quería que se observe o no se ejecute.

II. Es el acto u omisión realizado por una persona para evitar el control adecuado por parte de la autoridad aduanera en la introducción o exacción de mercancías a territorio nacional" (136).

El contrabando es un acto que consiste en introducir al país o sacar de él mercancías, en contra de las disposiciones de la ley; es decir, en forma clandestina.

---

(136) RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón, " Contrabando ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, C-CH, UNAM, 1983, p. 289.

Por otra parte, el " Diccionario Porrúa de la Lengua Española ", define el contrabando como sigue:

" Comercio o producción de géneros prohibidos a productores y comerciantes particulares. Géneros o mercancías prohibidos. Acción o intento de fabricar o introducir fraudulentamente dichos géneros o exportarlos " (137).

Es importante definir este concepto, ya que las leyes aduaneras no proporcionan un concepto general de lo que es el contrabando, ya que la Ley Aduanera vigente para el año de 1999, en su artículo 176, menciona que se cometen infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías, utilizando vocablos como: Omitiendo, sin permiso, prohibida, etc., como a continuación se indica:

" Artículo 176.- Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualesquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.

II. Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los relativos a Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación.

---

(137) RALUY POUDEVIDA, Antonio, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, Trigésimaprimer edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1990, p. 194.

III. Cuando su importación o exportación esté prohibida o cuando las maquiladoras y empresas con programa autorizado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de esta ley, de mercancías que no se encuentren amparadas por su programa.

IV. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.

VI. Cuando se extraigan o se pretendan extraer mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

VII. Cuando en la importación, exportación o retorno de mercancías el resultado del mecanismo de selección automatizado hubiera determinado reconocimiento aduanero y no se pueda llevar a cabo éste, por no encontrarse las mercancías en el lugar señalado para tal efecto.

VIII. Cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

IX. Cuando se introduzcan o se extraigan mercancías del territorio nacional por aduana no autorizada, y

X. Cuando no se acredite con la documentación aduanal correspondiente la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país o que se sometieron a los trámites previstos en esta ley, para su introducción a territorio nacional o para su salida del mismo. Se considera que se encuentran dentro de este supuesto, las mercancías que se presenten ante el mecanismo de selección automatizado sin pedimento, cuando éste sea exigible, o con un pedimento que no corresponda ".



~~Como se puede observar, la Ley Aduanera no define el concepto de contrabando, sino que se refiere a infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías, además, se refiere a éste como infracción y no como delito.~~

Podría decirse en pocas palabras, que contrabando es el hecho de introducir o extraer mercancías del territorio nacional, evadiendo el pago de las contribuciones que por ley corresponde cubrir.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, vigente en 1999, define el contrabando en su artículo 102, como sigue:

" Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

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

Como puede observarse, ésta podría ser una definición aceptable, ya que habría que tomar en cuenta las circunstancias en que ocurriera dicha introducción o extracción de mercancías, lo cual se tratará a continuación, al determinar el momento de consumación del delito.

### 1.1 CONSUMACION DEL DELITO

A efecto de determinar el momento de consumación del delito de contrabando, es importante considerar nuevamente lo que indica el Código Fiscal de la Federación en su artículo 102:

" Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

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

Como puede observarse, únicamente puede proceder este delito, en el caso de introducir al país o extraer de él, mercancías.

Por otro lado, es necesario aclarar el concepto de cuotas compensatorias, las que se prevén en el artículo 62 de la Ley de Comercio Exterior, el cual establece lo siguiente:

" Artículo 62.- Corresponde a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial determinar las cuotas compensatorias, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio.

Las cuotas compensatorias podrán ser menores al margen de discriminación de precios o al monto de la subvención siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional ".

~~Es importante señalar, que la Secretaría encargada de realizar el cobro de las cuotas compensatorias, tanto provisionales como definitivas, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.~~

Al efecto, la autora Elvia Arcelia Quintana Adriano, en su obra titulada " El Comercio Exterior de México-Marco Jurídico, Estructura y Política ", menciona lo siguiente:

" ...entre las medidas de comercio exterior más importantes relacionadas con el cambio estructural se encuentra el proceso de racionalización de la protección, que hizo necesario aplicar la política de sustitución del permiso previo de importación por el arancel a casi la totalidad de las fracciones de la Tarifa del Impuesto General de Importación, ajustándose las tasas impositivas.

Lo anterior hizo patente el peligro que para la planta industrial del país presenta las prácticas comerciales que internacionalmente se conocen como " dumping " y "subvenciones a la Importación " o " prácticas desleales de Comercio Internacional ". Este aspecto fundamentó la Ley reglamentaria del artículo 131 constitucional y en ella la posibilidad de determinar las cuotas compensatorias que nace como una medida de regulación del comercio internacional "(138).

Analizando el tipo de este delito, no cabe duda que para su comisión es necesario que la introducción de mercancías o la extracción de las mismas, se realice primeramente omitiendo el pago de los impuestos o cuotas compensatorias que por ley deban cubrirse.

---

(138) QUINTANA ADRIANO, Elvia Arcelia, El Comercio Exterior de México-Marco Jurídico, Estructura y Política, Edit. Porrúa, S.A., México, 1989, p.239.

Por lo tanto, esta acción puede considerarse como de mala fe o dolosa, ya que lo que pretende aquél que incurre en este ilícito, es no pagar los impuestos o las cuotas compensatorias correspondientes, creando al fisco federal un perjuicio.

Como resultado de la acción señalada anteriormente, se presenta el segundo elemento de este delito, que consiste en que dicha introducción o extracción de mercancías, se realice sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

Este elemento significa que, en el caso de introducir o extraer mercancías sin el permiso correspondiente, también se causa un perjuicio al fisco federal, provocando una disminución en sus recursos.

Por último, como ya se indicó, para conformar este delito, las mercancías deben ser de importación o exportación.

Adicionalmente, el artículo 102 mencionado anteriormente, en su último párrafo, señala lo siguiente:

" No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$2,500.00 o del 10% de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad ".

Como se puede apreciar, los montos determinados para no formular la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II ya mencionado, son sumamente pequeños, por lo que resulta prácticamente imposible no adecuarse al tipo establecido, cuando una persona lleva a cabo la acción de introducir o extraer mercancías en las condiciones anteriormente asentadas.

Adicionalmente, cabe mencionar lo que señala el autor Arturo Urbina Nandayapa en su obra titulada " Los Delitos Fiscales en México Tomo II ", según se indica a continuación:

" El contrabando de mercancías lícitas provoca graves consecuencias, pues fomenta la corrupción e inmoralidad en una parte de la administración pública, el ejemplo más claro que existe en México se encuentra en el barrio de Tepito, donde a plena luz del día, a escasas cinco cuadras de Palacio Nacional existía y aún existe un mercado de artículos de importación, sin que entreguen facturas o notas de venta, es decir, son mercancías de contrabando.

Esta situación no sólo es permitida sino que es aprobada y fomentada por las autoridades aduanales, policiacas y administrativas en pirámide de corrupción y éstas son las conductas que más duelen al contribuyente cumplido. Sí, la autoridad no sólo hace mofa y escarnio de la ley, sino que medra gracias a este incumplimiento, ¿ cuál es su autoridad moral para exigir el cumplimiento a las leyes aduanera y fiscal ? " (139).

Derivado de todo esto, la autoridad fiscal debe proceder a conformar el tipo, a efecto de perseguir penalmente a aquellas personas que llevan a cabo dichas actividades.

---

(139) URBINA NANDAYAPA, Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Edit., SICCO, México, 1997, p. 136.

Con objeto de proceder penalmente por el delito de contrabando y de robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cumpla con lo dispuesto en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y que establece:

" 1. Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, en los términos de la fracción II de dicho artículo.

2. De acuerdo con la fracción III del mismo Código, formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido " .

Efectuada la declaratoria de perjuicio por el daño que pudo sufrir el fisco federal, en los casos de contrabando de mercancías que estén exentas de pago de impuestos pero requieran permiso de la autoridad o sean mercancías de tráfico prohibido, o bien en el caso de delito equiparable al contrabando, la Secretaría de Hacienda con fundamento en la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, procederá a formular denuncia o querrela ante el Ministerio Público Federal, con objeto de iniciar el procedimiento penal, cuantificando el daño o perjuicio, el cual tendrá efecto únicamente para efectos del procedimiento penal y sin que repercuta en el procedimiento administrativo.

Es necesario precisar que se entiende por denuncia y que se entiende por querrela; al efecto, el Diccionario Jurídico Mexicano, señala lo siguiente:

" Denuncia...II... acto por medio del cual una persona pone en conocimiento del órgano de la acusación (el Ministerio Público, en México) la comisión de hechos que pueden constituir un delito perseguible de oficio. Al lado de la denuncia el artículo 16 Constitucional permite la querrela como medio para iniciar la averiguación previa; al igual que la denuncia, es una participación de hechos que pueden constituir delito, formulada por el órgano de la acusación, por persona determinada o identificada, pero a diferencia de la simple denuncia, debe tratarse de un supuesto delito perseguible a petición del ofendido y debe ser hecha precisamente por éste o su representante legal..." (140).

La autoridad administrativa hará efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas que correspondan, por lo que la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, naturalmente sin que esto afecte el procedimiento penal.

## 1.2 PRESUNCION DEL DELITO DE CONTRABANDO

Con respecto a las presunciones, es posible afirmar conjuntamente con el Dr. Máximo Carvajal Contreras, en su obra " Derecho Aduanero", lo siguiente:

" La presunción es la inferencia de un hecho desconocido que se realiza a partir de circunstancias conocidas. Es pasar de un hecho conocido a uno desconocido " (141).

Cabe preguntarse si las presunciones pueden ser consideradas como prueba; al efecto, es necesario atender a lo establecido por el Código Federal de Procedimientos Penales en su artículo 245, el cual señala lo siguiente:

---

(140) OVALLE FAVELA, José, " Denuncia ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, D,, UNAM, México, 1983, p. 90.

(141) CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Derecho Aduanero, Edit. Porrúa, S.A., Tercera edición, México, 1988, p. 390.

" Las presunciones o indicios son las circunstancias y antecedentes que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre la existencia de los hechos determinados " .

El Código Federal de Procedimientos Penales, no le da a la presunción el carácter de prueba, sino de indicio y le permite al juez analizar las circunstancias del caso, a fin de determinar la existencia de hechos que puedan conformar un delito.

Al efecto, el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, indica lo siguiente:

" Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

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

Lo anterior se confirma con la tesis que a continuación se expone:

" CONTRABANDO. PRESUNCION DE SU CONSUMACION. Si está satisfecho el requisito de querrela y declaratoria de perjuicio establecidos por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación y las mercancías fueron aprehendidas dentro de la zona de vigilancia aduanal, opera la presunción juris-tantum prevista por el artículo 47 del mismo código, pues la sola objetividad del hallazgo de mercancía extranjera, en zona de vigilancia o faja de doscientos kilómetros paralela a la línea internacional, ubica al porteador, propietario o simple poseedor, que no justifica con el pago correspondiente su legal introducción al país, en el tipo, o sea, se da por comprobado el contrabando y la responsabilidad del inculpado en dicho delito, conforme a los artículos 9o. del Código Penal, 5o. del Código Aduanero y 241 y 244-V del Código Fiscal " .

Amparo directo 835/75. Alejandro Hernández Silva. 7 de agosto de 1975. 5 votos. Ponente. Abel Huitrón



La autoridad fiscal establece cuales son los lugares habilitados como zonas de inspección y vigilancia, lugares donde la policía fiscal comprueba el cumplimiento del ordenamiento aduanal; asimismo, se habilitan otros lugares como aduanas y puesto de revisión o retenes, mediante los cuales se lleva a cabo la revisión de personas que se encuentran en tránsito de un lugar a otro, buscando que se cumplan las disposiciones aduanales, suponiendo que viajan con mercancías sujetas al pago de impuestos de importación o exportación, inclusive en los aeropuertos en donde se ha implementado la medida conocida como " semáforo fiscal ".

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

Este artículo tipifica como conducta delictiva la presunción, sin considerar los indicios o circunstancias del caso.

El concepto de vehículo no está definido por la Ley sobre Tenencia y Uso de Vehículos, sino que en sus artículos 5 y 11, señala como tales a los automóviles y otros vehículos.

Los vehículos que se encuentran exentos del pago de los impuestos al comercio exterior, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley Aduanera, entre otros, son:

- Los importados temporalmente.
- Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados.
- Las remitidas por jefes de Estado.
- Las destinadas a instituciones de salud pública, etc.

Adicionalmente a los casos especificados por la Ley Aduanera, quienes no posean la documentación de mercancías que ampare su legal estancia en el país, comete el delito de contrabando.

Dado lo anterior, no resulta justo que el poder público promueva la internación de determinada mercancía, para posteriormente, al paso de algunos años, negar la legalización de dicha mercancía, como sucedió con la internación de miles de automóviles en el año de 1988.

Cabe agregar, que la supuesta presunción que establece la fracción II, del artículo 103, del Código Fiscal de la Federación, no lo es, pues en el caso se están indicando exactamente los motivos por los que, cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección... se comete el delito de contrabando, sin dejar lugar a duda, ya que los hechos son totalmente conocidos, por lo que se puede afirmar que no existe presunción alguna.

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

Es de suponerse que las mercancías consignadas en los manifiestos o guías de carga son las que salieron del proveedor, por lo que si no llegan a su destino, debe suponerse que fueron entregadas en otro sitio de destino, fueron robadas o colocadas como contrabando; en todos estos casos se admite la prueba en contrario.

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

El llevar a cabo la conducta señalada, presupone que dicha acción fue ejecutada con dolo, a fin de causar un perjuicio al fisco federal.

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

Se conoce como tráfico de altura el transporte de mercancías que arriban a un país o se remiten a un país extranjero o la navegación entre un puerto nacional y otro extranjero y se entiende que se comete el delito de contrabando cuando la mercancía llega sin la documentación correspondiente.

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

El tráfico mixto consiste en que una embarcación realiza tanto tráfico de altura como de cabotaje en forma simultánea, en este caso, se comete el delito de contrabando cuando se efectúan estas operaciones sin contar con la documentación debida.

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

Se conoce como tráfico de cabotaje al transporte de mercancías o la navegación entre dos puntos del país ubicados en el mismo litoral y se comete del delito de contrabando, cuando las mercancías transportadas por este medio, no lleguen a su destino o toquen puerto extranjero antes de arribar. En este caso, puede suceder que la mercancía se hubiera transferido a otro tipo de embarcación, caso en el cual, al efectuar la compulsas entre el manifiesto de carga y las mercancías que hubieren llegado, se determinarán diferencias que deben ser justificadas por el particular.

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

Esta fracción se encuentra íntimamente ligada con la anterior, en el sentido de que el particular debe justificar los faltantes de mercancías nacionales que se hubieran embarcado para tráfico de cabotaje.

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

Esta fracción, se refiere a la conducta dolosa para cometer el delito de contrabando, pues en este caso, se requiere que la aeronave aterrice en una zona no autorizada para el tráfico internacional de mercancías, utilizando para ello, pistas clandestinas o donde no exista vigilancia. Esto se da generalmente en el narcotráfico.

Siguiendo lo establecido por los principios generales de Derecho, ante las disposiciones del artículo anterior, debe aplicarse la máxima que establece:

" NEC DE SUSPICIONIBUS DEBET ALIQUEM DAMNARI ", que significa: Nadie debe ser condenado por sospechas.

La aplicación de presunciones es sumamente delicada, pues bajo estas bases, no es posible conformar adecuadamente el tipo penal, ya que predomina el elemento subjetivo de la sospecha o presunción, lo cual deriva en inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que por la simple sospecha de que ocurra cualquiera de las causales mencionadas anteriormente, según el Código Fiscal de la Federación, podrá conformarse el delito de contrabando.

### 1.3 DELITO ASIMILABLE AL DELITO DE CONTRABANDO

El artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, establece que personas son también sancionadas con las penas del contrabando y al efecto señala lo siguiente:

" Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

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

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

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

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

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

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

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

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

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

X. Derogada.

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

XII. Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale en el pedimento el nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.

XIII. Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de America se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos " .

En la fracción I del artículo citado anteriormente, puede decirse que existe la participación de un intermediario en la comisión del delito de contrabando, al adquirir la mercancía que no es para su uso personal y al efecto, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 106, establece cuales son las mercancías de uso personal, así como la manera de comprobar la estancia legal de las mercancías de la manera siguiente:

" I. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie " .

Por otro lado, la legal estancia de las mercancías a que se refiere la fracción I, se comprueba de acuerdo con lo que señala la fracción II del mismo artículo 106, que indica lo siguiente:

" II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente " .

La fracción II, otorga a las autoridades policiacas, la facultad de cometer abusos en contra de las personas que por cualquier motivo tienen en su poder mercancías que pueden ser para su uso personal, pero con el fin de confiscar la evidencia como prueba irrefutable del delito de contrabando, despojan a sus tenedores de ellas, a fin de cobrar una multa para otorgar el perdón al supuesto infractor, o bien conservar la mercancía.

En la fracción III, se presenta la intención dolosa de sustraerse a la acción de la autoridad fiscal, tratando de engañar al fisco federal con documentación preparada, tratando de justificar la introducción legal de mercancía de procedencia extranjera al país sin pagar los impuestos que corresponden.

La fracción IV, señala la posesión de mercancías de tráfico prohibido, como son las que señala el Código Penal en el Título Séptimo, Capítulo I, artículo 193, referente al tráfico de narcóticos los cuales conforman el delito de contrabando, independientemente de la responsabilidad penal en que puede incurrir el poseedor de dichas mercancías, por otro tipo de delitos como delitos contra la salud o el de posesión de armas prohibidas.

Adicionalmente, el Diario Oficial de la Federación del 8 de febrero de 1999, calificó de no grave el contenido de la fracción IV del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, por lo que, tener mercancías extranjeras de tráfico prohibido no es delito grave.

Por lo que se refiere a la fracción V, el delito se configura cuando un funcionario público autorice la internación o proporcione documentos de vehículos con objeto de legalizar su estancia en el país, proporcionando documentación o placas para su circulación, sin haber obtenido el permiso correspondiente.

Al efecto, el Código Penal en su artículo 212, define que se debe entender por funcionario público, de la manera siguiente:

" ...es servidor público 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 éstas, 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 disputados 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 ".

Con base en lo anterior, se puede afirmar que todo funcionario o empleado público que autorice la internación a territorio nacional de cualquier clase de vehículo sin el permiso correspondiente de la autoridad federal competente, se adecuará a lo previsto por la fracción V del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación.



En la fracción VI, se configura el delito de contrabando con la posesión de algún vehículo de procedencia extranjera, que no cumpla con la autorización legal o que no se pueda comprobar su legal estancia en el país.

En la fracción VII, el tipo se conforma con la adquisición o enajenación de vehículos que hubieren sido importados en forma temporal, que también deben reunir el requisito de ser extranjeros.

Esta fracción se refiere a que comete el delito de contrabando, tanto la persona que adquiere el vehículo, como la que lo enajena.

La fracción VIII comprende un tipo similar al de la fracción anterior; es decir, a la importación de vehículos que hubieren sido introducidos, pero en forma definitiva para transitar en zonas libres o en franjas fronterizas exclusivamente; adicionalmente, si quien adquiera los vehículos no es residente en dichas zonas o franjas, comete el delito asimilable al contrabando.

De acuerdo con la fracción IX, será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien retire de la aduana envases o recipientes, etc.; este retiro tiene relación con lo que señala el autor Máximo Carvajal Contreras, en su obra " Derecho Aduanero " y que él llama retiro o levante, como a continuación se indica:

---

" Retiro o Levante. Es la autorización que otorga la autoridad aduanera una vez cumplidos los requisitos así como cubiertos los impuestos y derechos, para que las mercancías sean retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quien tenga la facultad suficiente para hacerlo " (142).

Por otro lado, los marbetes son marcas de papel engomado, que se adhieren a un determinado producto, con objeto de indicar la calidad de la marca de fábrica, así como el contenido, precio u otros signos que permitan identificar perfectamente el producto.

En la fracción XI, se presenta una situación totalmente irregular, que es la de sancionar a una persona que introduzca mercancía a otro país en donde el gobierno mexicano no tiene jurisdicción y además perseguir un delito que se encuentra perseguido y sancionado en un país extranjero.

---

(142) Idem, p. 313.

No es posible sancionar en México a una persona que comete un delito en otro país, pues se pondría a dicha persona en estado de indefensión, ya que tendría que estar sujeta a las leyes tanto nacionales, como del país extranjero; caso en el cual, además de poderse aplicar una doble imposición, se castiga penalmente en ambos países y se presentaría un problema de soberanía, en tal virtud, no se conformaría el tipo penal, pues en principio la norma es del todo incorrecta.

En la última parte del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, se adicionó una pequeña parte a partir del año de 1997, la cual establece lo siguiente:

Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

" ....excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos".

Esta última parte quiere decir que si una persona no declara en la aduana que lleva consigo en efectivo o cheques o en la combinación de ambos, una cantidad que excede a treinta mil dólares, será sancionada con pena de prisión de tres meses a seis años y en caso de que la sentencia resulte condenatoria, el excedente pasará a poder del fisco federal.

Esto significa que si la persona lleva consigo la cantidad de treinta mil dólares, no está obligada a declararla, pero si la cantidad excede a esos treinta mil dólares, deberá declararla, de lo contrario, se adecuará al tipo previsto por la norma y el excedente pasará a poder del fisco federal, siempre y cuando no demuestre el origen lícito de esos recursos.

Esto viene a perjudicar a personas que trabajan como indocumentadas en el extranjero, pues dichas personas, además de tener una gran falta de cultura y alfabetización, generalmente no cuentan con la comprobación suficiente para demostrar el origen de sus ingresos.

Definitivamente, esta disposición se emitió a fin de combatir el narcotráfico, pues de esta manera, el poseedor de cantidades superiores a la mencionada tendrá dificultad en internar grandes cantidades de dinero al país.

#### 1.4 EL CONTRABANDO CALIFICADO

De acuerdo con lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 107, el contrabando calificado se configura de la siguiente manera:

" Artículo 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

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

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

La calificación del delito está representada por las circunstancias agravantes que lo distinguen, dichas agravantes han quedado plasmadas en las cuatro fracciones señaladas en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación.

Con respecto a las calificativas que se mencionan en el párrafo anterior y que representan circunstancias agravantes, el autor Manuel Rivera Silva, en su obra titulada " Derecho Penal Fiscal ", señala lo siguiente:

" Por calificativas deberán entenderse algunas circunstancias previstas por el legislador que recogen situaciones entrañadoras de una mayor malicia, perversidad o en general, un elemento significativo de mayor maldad en el proceder " (143) .

El delito de contrabando calificado, primeramente se agrava por cometerlo con violencia física o moral en las personas; de acuerdo con lo que señala el Diccionario Jurídico Mexicano, la violencia es:

" Violencia. (Del latín, violentia.) Vicio del consentimiento que consiste en la coacción física o moral que una persona ejerce sobre otra, con el objeto de que ésta dé su consentimiento para la celebración de un contrato que por su libre voluntad no hubiese otorgado " (144) .

Por otro lado, el Código Civil en su artículo 1819, establece que: hay violencia cuando se emplea fuerza física o amenazas que importen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud, o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes, de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del segundo grado.

Lo anterior, está referido a los contratos.

Ahora bien, la violencia referida al contrabando, debe considerarse como el uso de la fuerza física o de cualquier otro elemento que signifique agresividad.

La fracción II, se refiere a que la entrada y salida de mercancías se realice de noche y por lugar no autorizado; esto quiere decir, que el hecho de que se realice de noche da idea de que se está ejecutando una conducta dolosa, tendiente a evadir la vigilancia

---

(143) RIVERA SILVA, Manuel, Derecho Penal Fiscal, Edit., Porrúa, S.A., México, 1984, p. 111.

(144) GARCIA MENDIETA, Carmen, " Violencia", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VIII, Rep-Z, UNAM, México, 1984, p. 407.

de los lugares por donde puede introducirse o extraerse mercancía, debido a que en la oscuridad se vuelve más complicada la vigilancia de dichos lugares; en caso de que se cometa a la luz del día, el tipo de este delito no se configurará, ya que la introducción de mercancías de noche y por lugar no autorizado, constituye una agravante.

La fracción III indica, ostentándose el autor como funcionario o empleado público y por último, utilizando la representación pública que no tiene para llevar a cabo la consumación del delito de contrabando, también constituye una agravante en la comisión de este delito.

La fracción IV señala, usando documentos falsos; naturalmente, cuando exista calificación del delito, la pena se aumentará de tres meses a tres años de prisión, en caso de que la calificativa configure otro delito, se aplicarán las reglas relativas a la acumulación.

#### 1.5 PENA POR EL DELITO DE CONTRABANDO

El delito de contrabando está sancionado tanto con pena corporal, como con pena pecuniaria, de acuerdo con el valor de las mercancías o cuotas compensatorias omitidas, de conformidad con lo que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 1999.

Al efecto, el Código Fiscal debe ser considerado como una ley especial aplicable a cierto tipo de delitos, así lo establece el artículo 6o. del Código Penal, que establece lo siguiente:

" Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso, las conclusiones del libro segundo.

Cuando la misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general ".

De lo anterior se deduce que el delito de contrabando es un delito especial, que se encuentra regulado por un ordenamiento distinto al Código Penal, precisamente en el Título IV, Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, que establece en el artículo 104, la penalidad aplicable al delito de contrabando, la cual se computa de la siguiente manera:

" Artículo 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 750,000.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$ 500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 750,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres meses a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuente con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta lo daños ocasionados antes del contrabando".

Las fracciones II y III, se refieren a mercancías de tráfico prohibido, así como aquellas a las que se comprenden en el artículo 131 constitucional, las cuales incrementan, disminuyen o eliminan las cuotas de exportación o importación, con objeto de estabilizar la economía del país o cualquier otro propósito que tenga como fin optimizar los beneficios que pueda obtener en un momento dado el país.

Con respecto a estas dos fracciones, el Diario Oficial de la Federación del 8 de febrero de 1999, estableció que las infracciones cometidas en este aspecto, no son graves.

La fracción IV se refiere a los actos asimilados al contrabando, así como al contrabando calificado.

Cabe aclarar, que de acuerdo con lo señalado por este precepto, la autoridad aduanera calculará el perjuicio causado antes de conformarse el delito de contrabando; es decir, que se calculará el valor de las mercancías sobre el precio de adquisición de las mismas, antes de su presentación ante la aduana.

Ahora bien, para proceder penalmente tanto por el delito de contrabando, como por el robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cumpla con lo dispuesto por el artículo 92, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo 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:

Fracción II. Declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido ".

En el caso del delito asimilable al contrabando, de acuerdo con el último párrafo de la fracción III del artículo 92, deberá formular la querrela que corresponda.

Necesariamente, la querrela debe ser presentada en el caso de que el fisco hubiere sufrido un perjuicio y una vez determinado el crédito, pero es una injusticia que la querrela se presente por el daño que se pudo haber causado al fisco, sin que éste se hubiere causado o el crédito no hubiere sido determinado.

El hecho de que exista la posibilidad de que el tipo se conforme al probar que se pudo haber causado un daño al fisco federal, sitúa al contribuyente en estado de indefensión o de seguridad jurídica, dependiendo del punto de vista en que se enfoque dicha situación.

Para explicar lo anterior, supóngase que efectivamente el daño pudo haberse causado al fisco; sin embargo, no se causó, en este caso no se conformaría delito alguno; sin embargo, en caso contrario; sería sumamente difícil para la autoridad probar que dicho daño se pudo haber causado al fisco, ya que dicho suceso nunca se llevó a cabo.

La disposición plasmada en la fracción II del artículo 92 de Código Fiscal de la Federación podría ser llamada tentativa de delito; es por ello que se podría considerar de extrema dificultad probar la comisión del delito de contrabando.



## 2. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El fraude, es un delito contemplado como conducta delictiva que afecta el patrimonio de los particulares y se encuentra reglamentado en el Código Penal Federal.

Esta acción está encaminada a tratar de eludir las disposiciones legales y en el caso, las disposiciones fiscales, siempre que con ello se produzca un perjuicio contra el fisco federal.

De aquí que se deba distinguir principalmente entre el fraude genérico y el fraude fiscal, que aunque ambos conllevan una pena privativa de libertad, en el primero se considera el interés de proteger a los particulares de quienes atacan el patrimonio de los mismos, utilizando la buena fe de éstos, así como su ignorancia o el error en que se pueden encontrar, además de considerar tanto las causas atenuantes, así como las agravantes.

Por otro lado, tratándose del fraude fiscal, la represión se fundamenta en el carácter perjudicial del acto desde el punto de vista social. Esta responsabilidad se apoya en el daño causado a la colectividad y su objeto es la reparación del daño en provecho del fisco federal.

El autor Eduardo López Betancourt, citando al autor Mariano Jiménez Huerta en su obra titulada " Delitos en Particular ", señala lo siguiente:

" Lo que constituye, en verdad, la esencia del delito, es el engaño de que se vale el sujeto activo para hacerse, en perjuicio de otro, de un objeto de ajena pertenencia " (145).

Trasladando el concepto anterior a la materia fiscal, se podría decir que lo que constituye en realidad el delito de fraude, es la intención del agente de obtener un beneficio indebido a través de maquinaciones y simulaciones y evitando por todos los medios el pago de contribuciones.

---

(145) LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, Delitos en Particular, Edit. Porrúa, México, 1997, p. 306.

A efecto de clarificar lo anterior, es necesario analizar más profundamente los conceptos de fraude genérico y fraude fiscal, como a continuación se indica:

## 2.1 EL FRAUDE GENERICO

El delito de fraude genérico se encuentra regulado en el Código Penal Federal, en el Capítulo III, Título Vigésimosegundo " Delitos en contra de las personas en su patrimonio ", en su artículo 386, el cual estipula lo siguiente:

" Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido ".

Como se puede observar, los elementos constitutivos del delito de fraude son: a) la conducta engañosa, b) que dicha conducta incida en un estado de error, el cual es subjetivo, c) o cualquier conducta de aprovechamiento del error, d) haciéndose ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro indebido; éste último, naturalmente es un elemento subjetivo, que consiste en la intención de obtener una ventaja.

El autor Eduardo López Betancourt en su obra " Delitos en Particular ", realiza un estudio dogmático interesante del delito de fraude, de la siguiente manera:

### " A) Por su Gravedad

Es un delito porque viola una norma jurídica, siendo sancionado por la autoridad judicial.

### B) Según la Conducta del Agente

1. De acción.- El fraude es un delito de acción a virtud de que con la conducta del agente se produce un hecho, consistente en el engaño.

2. De comisión por omisión.- También se puede presentar mediante un no hacer, cuando éste produce un resultado material. Se podría presentar respecto al aprovechamiento del error.

C) Por el Resultado

**Material.-** El fraude es un delito de resultado material, porque con su acción (engaño) o su comisión por omisión (aprovechamiento del error), se produce un mutamiento en el mundo exterior, lesionando el bien jurídicamente tutelado por la norma penal, consistente en el daño patrimonial. Este resultado material se fundamenta en dos hipótesis: 1) que el sujeto se haga ilícitamente de una cosa, 2) o alcance un lucro indebido.

D) Por su Duración

**Instantáneo.-** Es un delito instantáneo, porque se consuma cuando el agente se hace de una cosa o alcanza un lucro indebido.

E) Por el Elemento Interno

**Dolo.-** El delito de fraude sólo puede presentarse en forma dolosa mediante el dolo directo, es decir, el agente al producir el resultado, coincide con su voluntad de delinquir.

G) Por su Estructura

**Simple.-** Es un delito simple, porque tutela un solo bien jurídico: el patrimonio de las personas.

H) Por el Número de Actos

**Unisubsistentes.-** Porque el delito se consuma en un solo acto.

I) Por el Número de Sujetos

*Unisubjetivo.- Este delito requiere para su integración la participación de un sujeto.*

J) Por su Forma de Persecución

1.- De Querrela.- Es un delito que se persigue a petición de parte ofendida en todas sus modalidades.

El artículo 399 bis, párrafos segundo y tercero establecen respecto a la persecución del fraude:

" Se perseguirán por querrela los delitos previstos en los artículos 380 y 382 a 399, salvo el artículo 390 y los casos a que se refieren los dos últimos párrafos del Artículo 305.

Se perseguirán a petición de la parte ofendida el fraude, cuando su monto no exceda del equivalente a quinientas veces el salario mínimo general vigente en el lugar y en el momento en que cometió el delito y el ofendido sea un sólo particular. Si hubiera varios particulares ofendidos, se procederá de oficio, pero el juez podrá prescindir de la imposición de pena cuando el agente haya reparado los daños y perjuicios causados a los ofendidos y no exista oposición de cualquiera de éstos "

K) *En Función de su Materia. Federal y Local*

1. *Federal.-* En virtud de que se encuentra regulado en nuestro Código Penal Federal, es de aplicación federal.

2. *Común.-* Será de esta clase, cuando el delito en estudio se ejecute en el ámbito local, sujetándose a la ley penal correspondiente (Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia de Fuero Federal).

## L) Clasificación Legal

Título Vigésimo segundo " Delitos contra las Personas en su Patrimonio " (146).

Cabe hacer notar que en el fraude genérico se presenta la voluntad de delinquir; es decir, el deseo de engañar o aprovechar el error en que se encuentra la persona, a fin de provocarle un daño, con la consecuente disminución del patrimonio del ofendido y de esta manera alcanzar un lucro indebido.

Es importante dejar bien claro que el objeto materia del delito de fraude es el patrimonio, el cual es propiedad del ofendido; por lo tanto, al utilizar maquinaciones para engañar o mantener en el error a una persona con objeto de apoderarse de su propiedad para obtener un lucro, se priva a ésta de su pertenencia, motivo por el que se debe aplicar una pena al infractor.

### 2.2 EL FRAUDE FISCAL

Mucho se ha discutido acerca de la comisión del delito de defraudación fiscal y al efecto, el Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 1999, define en su artículo 108 lo que debe entenderse por defraudación fiscal, de la manera siguiente:

" Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

---

(146) Idem., p. 313 a 315.

El artículo anterior debe ser motivo de un análisis detallado, ya que continuamente y por diversas razones, los contribuyentes omiten el entero de las contribuciones, quedando ubicados en lo dispuesto por el artículo antes mencionado.

Primeramente cabe hacer notar, que para conformar el delito de defraudación fiscal omitiendo el pago total o parcial de alguna contribución, de acuerdo con lo que señala el Código Fiscal de la Federación, es necesario utilizar engaños o aprovechar errores.

Como consecuencia de la redacción del artículo citado, es posible preguntarse, ¿de que manera la autoridad fiscal puede llegar a concluir que un contribuyente utilizó engaños o se aprovechó de errores?, cuando en realidad pudo encontrarse en la situación de haber cometido un error involuntario, el cual no es difícil que pueda llegar a ocurrir dentro de su contabilidad.

La redacción de dicho artículo viene a dar cierta seguridad jurídica al contribuyente, desde el punto de vista de la dificultad que se presenta a la autoridad para probar que se utilizaron engaños o tener la certeza de afirmar que se aprovechó de errores.

Sin embargo, por otro lado se podría afirmar que también existe inseguridad jurídica para el contribuyente, desde el punto de vista de que la autoridad fiscal afirmará que el contribuyente hizo uso de engaños ó se aprovechó de errores para omitir el pago de determinada contribución, sin contar necesariamente con la evidencia que lo compruebe, obligándolo a desvirtuar ese hecho, causándole un acto de molestia, al verse en la necesidad de desembolsar cantidades de dinero que en principio no debería, pues tendría que contratar a un abogado para entablar un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tendría que otorgar una fianza para garantizar el interés fiscal, el cual en principio no existe, además de que durante todo el proceso tendrá la incertidumbre acerca del resultado del juicio.

La utilización de elementos subjetivos por parte de la autoridad, puede dar incertidumbre e inseguridad al contribuyente o según algunos, todo lo contrario.

Desde el punto de vista del autor del presente trabajo, el sólo hecho de que la autoridad fiscal afirme que el contribuyente omitió en forma total o parcial el pago de una determinada contribución, sin contar con evidencia suficiente, crea un perjuicio grave al contribuyente, como ya se observó anteriormente, inclusive al grado de encontrarse éste último en la contingencia de perder su libertad, sin que por otro lado, en caso de haberse equivocado al respecto la autoridad hacendaria, reciba por ese hecho un tratamiento similar al que sufre el contribuyente, sino que por el contrario, el funcionario responsable únicamente se hará acreedor a una sanción de carácter pecuniario, como más adelante se tratará.

Por otro lado, en el delito de defraudación fiscal se protege un bien jurídico, que en principio debe ser el patrimonio del fisco federal; sin embargo, es imperante realizar un análisis de esta situación, sobre todo tratándose de la omisión de pagos provisionales.

En primer lugar, el fisco federal no es propietario de ninguna contribución durante un ejercicio fiscal; es decir, hay que considerar que el impuesto es de naturaleza anual, por lo tanto, durante dicho ejercicio fiscal, el fisco no es dueño de ninguna cantidad de las que exige al contribuyente durante el período mencionado; o sea, que no tiene derecho a exigir pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, pues las personas no conocen el resultado de sus operaciones sino hasta el final del mismo y por lo tanto, hasta ese momento se conocerá si se tiene o no la obligación de pagar alguna cantidad.

Ahora bien, el fisco carece del patrimonio constituido por la recaudación de los pagos provisionales; por lo tanto, al omitir el contribuyente dichos pagos provisionales, no se debe configurar el delito de defraudación fiscal, ya que no se está privando al fisco de su patrimonio, ni disminuyéndolo, pues no se le priva de cantidades de dinero que le pertenecen.

Tratándose de la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no define que se debe entender por este concepto y tampoco menciona los casos en que dicha situación puede presentarse; sin embargo, de acuerdo con lo que menciona el autor Alejandro Ponce Rivera en su obra "Responsabilidad Fiscal Penal", el artículo 76 de dicho ordenamiento sí lo señala, de la manera que a continuación se expone:

" Artículo 76.- ....

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en DEVOLUCIONES, ACREDITAMIENTOS o COMPENSACIONES, INDEBIDOS O EN CANTIDAD MAYOR DE LA QUE CORRESPONDA. En estos casos las multas se calcularán SOBRE EL MONTO DEL BENEFICIO INDEBIDO " (147).

Esto quiere decir, que la obtención de un beneficio indebido se configura en los casos que se mencionan anteriormente.

Como se puede observar, en todos los casos que menciona el artículo antes señalado, no se señala la intencionalidad y la voluntad del infractor; es decir, el deseo de querer llevar a cabo la infracción.

---

(147) op. cit., nota 57, p. 59.



Adicionalmente, la autoridad fiscal en ningún caso estudia previamente a la determinación de la infracción, la intencionalidad del agente, así como tampoco la posibilidad de que éste hubiera cometido una falta grave en contra del fisco con anterioridad; es decir, no considera las situaciones agravantes o atenuantes del caso.

Como ya se indicó anteriormente, pueden existir situaciones de error en la contabilidad, lo cual arroja como consecuencia que aparentemente exista una omisión en el pago de las contribuciones; sin embargo, en este caso no se puede considerar la utilización de engaños o aprovechamiento de errores y mucho menos la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Con respecto a la obtención de un beneficio indebido, el autor Alejandro Ponce Rivera señala en su obra " Responsabilidad Fiscal Penal ", lo siguiente:

" Entonces pues, se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en los siguientes seis casos:

- a) Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.
- b) Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
- c) Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.
- d) Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.
- e) Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho.

F) Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda " (148).

El autor mencionado, señala adicionalmente, que debido a las causales manifestadas, es necesario abstenerse de tramitar y obtener devoluciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda.

Por supuesto que de manera definitiva se debe evitar incurrir en omisión en el entero de los impuestos; sin embargo, en los casos en que se compruebe que hubo error en el mismo, ésta omisión debe tener el tratamiento de una falta administrativa, requiriéndole al contribuyente pagar el impuesto correspondiente con los accesorios que se deban aplicar y no determinar que se cometió un delito que de inmediato merece pena privativa de libertad.

### 2.3 EL FRAUDE CALIFICADO

A partir del año de 1997, se introdujo en el Código Fiscal de la Federación el delito de defraudación fiscal calificado, teniendo como característica que la pena que corresponda será aumentada en una mitad.

De acuerdo con lo que señala el Código Fiscal de la Federación para 1999, en su artículo 108, debe entenderse por delito de defraudación fiscal calificado, lo siguiente:

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

a) Usar documentos falsos.

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

---

(148) Idem., p. 59.

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

Cabe reiterar una vez más, que al encontrarse el contribuyente en alguna de las causales que se mencionan con anterioridad, debería comprobarse la conducta dolosa del inculpado, a efecto de no cometer una injusticia con el contribuyente.

Adicionalmente, cabe hacer notar, que en el delito de defraudación fiscal calificado, las causales por las que se comete este delito, se encuentran perfectamente clarificadas y especificadas, de modo que no hay lugar a duda acerca de la comisión de las faltas que se señalan en el artículo mencionado.

Analizando las causales del delito de defraudación fiscal calificado, debe señalarse lo siguiente:

a) Usar documentos falsos.- Debe entenderse por falsedad, la mentira o el engaño, al utilizar documentos que no reúnen los requisitos de deducibilidad exigidos por la ley y que al hacer uso de ellos, el contribuyente trata de obtener una ventaja a través de la reducción del resultado fiscal o base gravable, que es la base para el cálculo del impuesto y de este modo evadir el pago de las contribuciones que le corresponden.

La utilización de dichos documentos por parte del contribuyente, presupone el deseo y la voluntad de delinquir; es decir, de evadir abiertamente la obligación de pagar las contribuciones correspondientes.

Es preciso tener en cuenta, que de ninguna manera debe presumirse por parte de la autoridad que se han utilizado documentos falsos, a fin de evadir el pago del impuesto, ya que dicha suposición no tiene ningún fundamento para ser considerada de manera confiable como evidencia para inculpar al contribuyente.

Ahora bien, es posible que el contribuyente utilice documentos de empresas conocidas como " fantasma "; es decir, que no cuentan con un registro federal de contribuyentes o que han utilizado dos o más claves de dicho registro, obteniendo en consecuencia el resultado de que dichas empresas no existen.

De esta forma se configuraría el delito calificado de defraudación fiscal.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones establezcan la obligación de expedirlos.- El soporte para cometer este delito, es que el contribuyente omita expedir en forma reiterada comprobantes fiscales, cuando tenga obligación de hacerlo, como lo señala el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

Quiere decir, que cuando el contribuyente omita expedir comprobantes constantemente y que esta acción sea parte fundamental de su operación, se ubicará en el supuesto previsto por la ley.

Al respecto, lo que es necesario dejar claro, es qué se entiende por la palabra " reiteradamente "; es decir, definir cuántos comprobantes se deben dejar de expedir por parte del contribuyente, para que de esta manera pueda considerarse que la acción se ha cometido en forma constante o reiterada.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.- Resulta obvio que la manifestación de datos falsos para obtener de la autoridad la devolución de contribuciones a las que no se tiene derecho, es una falta que trae como consecuencia la agravante de realizar maquinaciones para disminuir el patrimonio del fisco federal; en el caso se está hablando de la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.- Naturalmente que el hecho de no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado, es una falta que puede considerarse agravante, ya que de este modo, le será imposible a la autoridad verificar que el contribuyente está registrando todas sus operaciones y enterando correctamente los impuestos que le corresponden.

Por otro lado, el hecho de asentar datos falsos en dichos sistemas o registros, también debe considerarse una falta grave en contra del fisco federal; sin embargo, en este caso, es importante determinar que el hecho de asentar datos falsos, se hizo en forma dolosa; es decir, con el deseo ferviente de evitar el pago de los impuestos.

De este modo, la autora Margarita Lomelí Cerezo, en su obra titulada " Derecho Fiscal Represivo " señala la tesis emanada de la Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época, Tomo CII, pág. 1569 y formulada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación, que a continuación se expone:

" INFRACCIONES FISCALES. NATURALEZA DE LAS.- No puede concluirse que una negociación haya tenido la intención dolosa y el propósito de evadir el impuesto, cuando existen facturas irregulares, si las mismas están contabilizadas, lo cual indica sólo un error, pero no el ánimo de evadir el impuesto, ya que sería absurdo contabilizar un documento cuyo hallazgo provoca infracción " (149).

---

(149) LOMELÍ CERESO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Edit. Porrúa, México, 1993, p. 182.

Del mismo modo, la misma autora continúa señalando la tesis de la 2a. Sala en el Semanario Judicial de la Federación. 6a. Época. Vol. II, pág. 67, que indica lo siguiente:

" IMPUESTOS, DOLO EN LA OMISIÓN DE SU PAGO.- Cuando el dolo, intención de eludir el pago del impuesto, tiene el carácter de elemento constitutivo de una infracción, no debe presumirse, sino demostrarse " (150).

Al efecto, el autor Francesco Carrara, en su obra titulada "Derecho Penal ", señala con respecto al dolo, lo siguiente:

" Definiendo el dolo como una conciencia, se define el predicado en vez de definir el sujeto. La esencia del dolo no puede estar sino en la voluntad, de la cual es una fase. El criminalista estudia al dolo en cuanto puede ser causa de acción. Pero la causa de acción no puede encontrarse en la mera conciencia.

Es forzoso que el impulso hacia el acto parta de la fuerza volitiva; la perversidad no reside en el saber, sino en la determinación a un acto que se sabe malo. De nada vale objetar que la voluntad sin conciencia no puede considerarse dolosa, porque se responde que tampoco la conciencia sin voluntad podría considerarse dolosa.

No se trata, pues, de la cuestión de que para formar el dolo deban concurrir simultáneamente tanto la voluntad como la conciencia... La discrepancia surge al determinar cuál de las dos debe considerarse como principal y cuál como complemento; en una palabra, cuál de las dos debe representar la parte sustantiva en la definición del dolo. Ahora bien, esta función debe atribuirse solamente a esa parte en la cual halló impulso la acción que luego se califica como dolosa; y toda vez que

---

(150) Loc. cit.

tal impulso proviene de la voluntad, mientras que la conciencia (aunque subsista eternamente) no podrá jamás ser causa de movimientos, por eso, la parte sustantiva de la definición del dolo deberá ser proporcionada por el elemento de la voluntad y no por el del intelecto "(151).

Adicionalmente, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, continúa estableciendo lo siguiente:

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

Lo anterior quiere decir, que si el contribuyente efectúa el pago de las contribuciones antes de que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación y determine la falta cometida como delito calificado, la autoridad fiscal no formulará querrela, ya que no habrá delito que perseguir.

#### 2.4 DELITO ASIMILABLE AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece a propósito del delito de defraudación fiscal equiparada o asimilación al delito de defraudación fiscal, lo siguiente:

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

---

(151) CARRARA, Francesco, Derecho Penal, Edit. Harla, México, 1993, p. 107 - 108.

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

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

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

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

En la primera parte de la fracción I, el tipo se configura plenamente, considerando el siguiente análisis:

La declaración anual de impuestos, es un documento autodeterminable por parte del contribuyente, en el cual se plasman, tanto los ingresos acumulables percibidos por el contribuyente, como las deducciones a las que se tiene derecho de acuerdo con lo establecido por la ley; al efecto, el Diccionario Jurídico Mexicano, indica lo siguiente:



" Declaración fiscal.I..En los sistemas tributarios contemporáneos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales, especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de la imposición general al consumo " (152).

El delito equiparable a la defraudación fiscal, se conforma al asentar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados en ese documento oficial, conocido como declaración fiscal anual.

Naturalmente, la autoridad fiscal otorga a dicho documento la calidad de fe pública, dado que no cuenta con los recursos humanos suficientes para preparar la declaración de cada uno de los contribuyentes; sin embargo, para obtener mayor confiabilidad en su presentación, se auxilia de otros profesionistas como son: los contadores públicos expertos en auditoría, quienes realizan la revisión de las operaciones de las empresas, o los notarios, etc.

No obstante lo anterior, los contribuyentes realizan deducciones falsas, disminuyendo dolosamente la base gravable que se considera para calcular el impuesto correspondiente, ya que se efectúa a través de maquinaciones y con objeto de perjudicar al fisco.

Cabe hacer notar, que en este caso ya se está hablando de la determinación del impuesto anual y que el contribuyente conoce perfectamente el resultado final de sus operaciones; por lo tanto, no existe disculpa para no enterar el impuesto que resulte a pagar.

Para que se conforme el delito en comento, debe atenderse al dolo y a la voluntad de delinquir del contribuyente y no considerar para configurarlo, las deducciones a que tiene derecho el contribuyente y que se caracterizan como faltas administrativas, de acuerdo con lo que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

---

(152) GIL VALDIVIA, Gerardo, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, D, UNAM, México, 1983, p. 29.

La falsedad puede demostrarse a través de la utilización de documentos apócrifos o de compras ficticias a empresas que no existen; o bien, a través de compulsas con otras empresas con quienes el contribuyente hubiere tenido operaciones, demostrando que éstas no fueron registradas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Reunidos los elementos del tipo mencionados anteriormente y sólo de ésta manera, será sumamente complicado para el contribuyente, defender una posición de inocencia, de lo contrario, si no se comprueba por parte de la autoridad fiscal, el dolo y el deseo de delinquir, no se reunirían los elementos del tipo y por lo tanto, no deberá presentarse querrela por parte de la Secretaría de Hacienda.

Ahora bien, adicionalmente se menciona que también se comete el delito en cuestión, cuando se declaren ingresos menores a los realmente obtenidos.

El hecho de declarar ingresos menores a los que realmente obtuvo el contribuyente, también es una manera de disminuir la base gravable, obteniendo como consecuencia que el fisco federal recaude menores ingresos de los que debió recibir; por lo tanto, el contribuyente se ubicará en el supuesto previsto por la norma, incurriendo en el delito de asimilación al delito de defraudación fiscal.

La segunda parte de la fracción I, se refiere a que el contribuyente persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia.

Fuera de las actividades y de las personas que se encuentran dentro de lo previsto en la fracción de referencia y que se ubican en la hipótesis prevista por la ley, las demás no son sujetos de comisión del delito de asimilación al delito de defraudación fiscal; es preciso preguntarse el porqué de esta disposición, ya que se trata de una redacción que limita a la conducta de ciertas personas físicas, dejando fuera muchas otras.

Ejemplo de las personas que quedan fuera de lo que señala la fracción I, son las que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, o las que perciben intereses o ingresos por arrendamiento, etc.

La ley es general y debe ser aplicada para todas las personas que se encuentren en el supuesto previsto por la misma, es por ello que es importante conocer la razón por la cual únicamente las personas mencionadas en la fracción señalada anteriormente, deben ser consideradas delinquentes cuando realicen las actividades ya comentadas.

Esta disposición va encaminada más que nada, a detectar a aquellas personas que se dedican a lavar dinero o a los que se dedican al narcotráfico, quienes obtienen gran cantidad de ingresos, cuyo origen lícito no les es posible comprobar; sin embargo, desgraciadamente la redacción en la ley abarca a todas las personas, inclusive a aquellas que únicamente obtienen ingresos de tipo casero, derivados de enajenación de mercancía en la economía subterránea o una persona que recibe ingresos de otros a los que presta servicios, pero que le pagan del dinero que retiran de la empresa en forma perfectamente legal, a través de dividendos provenientes de la cuenta correspondiente, por lo que gasta mayor cantidad de dinero que el declarado.

La fracción II se refiere a la omisión de contribuciones retenidas por el contribuyente, lo cual se relaciona con la responsabilidad solidaria que tienen quienes están obligados a retener impuestos y enterarlos, de acuerdo con lo dispuesto por las disposiciones fiscales.

Naturalmente, como ya se mencionó anteriormente, dentro de esta clase de responsables, están comprendidos los notarios, los patronos tratándose de sueldos y salarios.

Al respecto, el autor Arturo Urbina Nandayapa en su obra " Los Delitos Fiscales en México ", señala lo siguiente:

" Para encontrar el cuerpo del delito debe delinearse quién es el sujeto que obtiene el beneficio indebido, si quien percibió las cantidades por las que sufrió la merma el fisco federal es

el tercero retenedor o solidario, se encuadra en la conducta delictiva, pero si no retuvo o recaudó, el beneficiado es el sujeto pasivo con deuda directa, aunque no es responsable penalmente, el culpable es el tercero, pero sólo en vía administrativa.

Esta responsabilidad debe establecerse no sólo en la materia administrativa sino también en la penal, ya que actualmente se configura una conducta atípica, al no recaudar o retener la contribución, pero se causa un perjuicio económico al fisco federal, por quien no puede identificarse como responsable" (153).

Efectivamente, resulta claro que cuando la persona que debe retener y enterar dichas cantidades, no lo hace, incurrirá en una falta administrativa, debiendo pagarlas posteriormente, pero de ninguna manera habrá responsabilidad penal.

La fracción III se refiere a la obtención de un beneficio indebido por un subsidio o estímulo fiscal.

El Diccionario Jurídico Mexicano define el concepto de estímulos fiscales, como sigue:

" Estímulos fiscales. I. Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

II. *Elementos*. El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

- a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo. Este elemento resulta necesario, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.
- b) Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.

---

(153) URBINA NANDAYAPA, Arturo, op. cit., nota 139, p. 86 - 87.

c) Un objetivo de carácter parafiscal. Este es el elemento teleológico del estímulo fiscal y consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente y el objetivo indirecto radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social....

III. Aplicación. El estímulo fiscal es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer a su favor, respecto de un impuesto a su cargo....

IV. Clasificación. Los estímulos fiscales pueden ser generales o específicos. Los primeros son aquellos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente. Los segundos, son los que sólo pueden hacerse efectivos respecto de un tributo específico.... " (154).

Un estímulo fiscal es una ayuda o soporte que se otorga al contribuyente por parte de la autoridad hacendaria, éste se otorga por lo general, con el fin de que se realice una actividad que la propia autoridad determina, en beneficio de la colectividad; por ejemplo, los estímulos más conocidos hace varios años, se relacionaban con la desconcentración de empresas, otorgando a las mismas créditos fiscales a través de la obtención de certificados de promoción fiscal (CEPROFIS), dicha desconcentración tenía por objeto ubicar nuevas empresas en ciertos lugares de la República Mexicana (Monterrey, Guadalajara), estimulando la compra de bienes de capital (maquinaria nueva), la construcción de viviendas, a la industria editorial o el empleo.

---

(154) ARREOLA, Leopoldo Rolando, " Estímulos fiscales ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, E-H, UNAM, México, 1983, p. 134-135.

En virtud de que los estímulos fiscales se otorgan con el objeto de beneficiar a la colectividad, otorgando ciertas ventajas a los contribuyentes que reúnan los requisitos señalados por la autoridad hacendaria, resulta del todo lógico, que aquél que se beneficie sin derecho de dichos estímulos, se ubique en la categoría de delincuente.

La fracción IV, se refiere a aquellos contribuyentes que simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Al respecto, el " Diccionario Jurídico Mexicano ", indica lo siguiente:

" Simulación. I. (Del latín simulo, simulas. Simulare, que significa imitar, representar lo que no es, fingir). En el lenguaje ordinario el verbo simular significa presentar engañosamente una cosa, como si en verdad existiera como tal, cuando en la realidad no es así.

.....

En el orden del derecho, el concepto simulación tiene aplicación en la teoría de los actos jurídicos. Se dice que hay simulación, cuando conscientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes, con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es distinto de aquél que ocultamente las partes han celebrado " (155).

Por su parte, el Código Civil para el Distrito Federal, indica en su artículo 2180, lo siguiente:

" Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas ".

---

(155) GALINDO GARFIAS, Ignacio, " Simulación ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VIII, REP-Z, UNAM, México, 1984, P. 128.

De conformidad con lo anterior, la simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, encuadra perfectamente dentro de un tipo delictivo, ya que la palabra simulación, tal y como se ha definido, clarifica perfectamente el deseo de delinquir por parte de quien lleve a cabo esta conducta.

Esta fracción fue modificada a partir del año de 1998 para corregir su redacción, la cual se señala a continuación:

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

Esta redacción tenía la característica de no determinar con precisión la clase de actos que se desarrollan entre ellos y que éstos son con propósitos de delinquir, razón por la cual, ésta disposición podía ser considerada que contravenía lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, al no especificar a que actos se refería y permitir al juez integrar el tipo.

Por último, la fracción V, señala, cometerá el delito de asimilación al de defraudación fiscal, quien sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Para que el delito se vea configurado de acuerdo a los elementos de esta fracción, se deben reunir las siguientes condiciones:

1. Se debe omitir presentar la declaración de un ejercicio por más de doce meses.
2. Se debe dejar de pagar la contribución correspondiente.

Esto quiere decir que para configurar el tipo de delito, se deben reunir ambos elementos; por ejemplo, si se omite presentar la declaración de un ejercicio por más de doce meses, pero no existe obligación de pagar contribución alguna, no habrá delito que perseguir o viceversa.

Por otro lado, si el contribuyente se ubica en las causales señaladas anteriormente, pero declara las contribuciones que debe, con sus recargos, antes de que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación; es decir, antes de que descubra ya sea la omisión o el perjuicio, no se formulará querrela.

## 2.5 PENA

La pena que indica el Código Penal Federal para el delito de fraude, tiene una penalidad máxima de prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario mínimo, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario.

Por otra parte, la penalidad máxima que corresponde al delito de defraudación fiscal, de conformidad con lo que establece el Código Fiscal de la Federación, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 750,000.00, es de tres años a nueve años de prisión y se agrega que cuando no se pueda comprobar el monto de lo defraudado, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Como se puede observar, la penalidad en el delito de defraudación fiscal, es menor que la del fraude genérico, siendo que el bien jurídicamente tutelado es mayor en el fraude fiscal, pues el mismo afecta a toda la colectividad y en el fraude genérico se afecta a un número considerablemente menor de personas.

Ahora bien, la sanción aplicable al delito de asimilación al delito de defraudación fiscal, se aumenta en una mitad a la pena por defraudación fiscal.

En lo que se refiere a la aplicación de estas sanciones, en comparación con las que se aplican a los funcionarios hacendarios, existe una gran diferencia que resulta del todo injusta, por la siguiente razón:

El contribuyente que consigna datos falsos en su declaración, se hará acreedor a una pena privativa de libertad; sin embargo, de acuerdo con lo que señala el artículo 87, fracción II del ordenamiento mencionado, el funcionario público que asienta datos falsos en sus actas, sólo recibe una pena de carácter pecuniario.



Al asentar los funcionarios datos falsos en sus actas relativas, colocan al contribuyente en una situación delicada, al grado que la autoridad hacendaria puede querellarse en su contra; en caso de que el contribuyente no contara con los recursos suficientes para otorgar una fianza, no podrá salir en libertad y por lo tanto tendrá que invocar en cautiverio su defensa, tanto en materia penal, como en materia administrativa.

En caso de que el contribuyente hubiere comprobado su inocencia a través de la vía administrativa, habrá evidenciado por ende que el funcionario asentó datos falsos en sus actas relativas y por lo tanto éste deberá hacerse igualmente acreedor a una pena privativa de libertad y no únicamente a una pena de carácter pecuniario, que como ya se indicó anteriormente en el presente trabajo, generalmente no es obligado a pagar, en virtud de que el contribuyente, ante el temor hacia la autoridad por las represalias que ésta pudiera ejercer, no promueve la aplicación de la sanción manifestada en el artículo 88 del multicitado Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, se puede afirmar, que a fin de evitar abusos por parte de la autoridad fiscal, así como corrupción por parte de los funcionarios fiscales, a juicio del autor del presente trabajo, debe establecerse que la autoridad fiscal (funcionario fiscal), cuando realice la actividad de asentar datos falsos en sus actas relativas, ésta también reciba una pena privativa de libertad y no sólo una pena de carácter pecuniario, con objeto de que ambas partes se ubiquen en igualdad de circunstancias, poniendo la autoridad más cuidado en la determinación de las omisiones a los contribuyentes, así como evitar la extorsión por parte de dichos funcionarios.

### 3. DELITOS DE OMISION

Los delito de omisión se caracterizan por un no hacer, lo que la ley establece como obligación para cierto grupo de contribuyentes, que al actuar, se adecúan a lo dispuesto por la misma.

De acuerdo con lo que establece el " Diccionario Jurídico Mexicano", la omisión se define de la siguiente manera:

" Omision. I. (Del latín omissio-onis). En el modelo lógico del derecho penal, la acción y la omisión se plantean y examinan en tres niveles conceptuales diferentes: el perjuicio penal (de las entidades puramente fácticas o culturales); el tipo (de las meras descripciones legislativo penales), y el correspondiente al delito (de las entidades fácticas o culturales, típicas)...III...omisiones (inactividades realizadas intencionalmente o por descuido) "(156).

Por lo tanto, la omisión para efectos fiscales, puede ser considerada como un dejar de cumplir con determinada obligación fiscal; por ejemplo, omitir presentar una declaración; sin embargo, a pesar de que se define como una inactividad ya sea intencional o por descuido, para configurar el delito de omisión, necesariamente debe considerarse si la conducta se llevó a cabo con dolo ó simplemente se trató de un error al no presentar dicha declaración, a fin de no incurrir en una injusticia en contra del contribuyente, pues la falta de organización en una empresa, puede dar como resultado que una declaración no sea presentada dentro de los plazos que señala la ley.

De acuerdo con lo anterior, es preciso que a continuación se analicen las formas más comunes de omisión en las que incurre el contribuyente, en la materia fiscal.

4

---

(156) ISLAS DE GONZALEZ MARISCAL, Olga y RAMIREZ HERNANDEZ, Elpidio, " Omisión ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VI, L-O, UNAM, México, 1983, P. 310.

### 3.1 PRESENTACION DE DECLARACIONES

A partir del mes de enero de 1998, fue derogada la fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, que señalaba lo siguiente:

" Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales".

Debe entenderse por declaración fiscal, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, lo siguiente:

" Declaración fiscal. I. Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal anual " (157).

Al abstenerse el contribuyente de presentar las declaraciones del ejercicio, cometía el delito de omisión, el cual se castigaba con la pena señalada anteriormente; definitivamente, esta disposición era una falta administrativa más que un delito, por lo que es correcto que haya desaparecido como tal.

Sin embargo, se encuentra plasmada en el ordenamiento señalado, la fracción V, que indica lo siguiente:

" Fracción V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal.... ".

---

(157) op. cit., nota 152, p. 29.

Como se puede observar, ésta omisión de información a la autoridad fiscal, más que un delito, es una falta administrativa, la cual se debe convalidar con la solicitud de la misma al contribuyente, por parte de la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

Adicionalmente, el autor Arturo Urbina Nandayapa, señala en su obra " Los Delito Fiscales en México ", lo siguiente:

" Además, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos necesarios para cumplir con las formalidades de las declaraciones, entre las que destacan que debe hacerse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hcienda y Crédito Público (SHCP), ya que de no hacerlo así, la declaración no será válida, además debe proporcionarse el número de ejemplares, datos e informes que requiera la autoridad y adjuntar los documentos que dichas formas requieran " (158).

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, viene a confirmar que la no presentación de la declaración informativa en cuestión, por más de tres meses, está contemplada dentro de las faltas administrativas que señala el artículo 31, ya que se trata de una declaración y debe ser considerada de esta manera.

Adicionalmente, si dicha declaración informativa se presenta en forma extemporánea, el contribuyente habrá cumplido con su obligación; por lo tanto, no habrá cometido delito.

Por otro lado, los bancos, que son las instituciones obligadas a recibir las declaraciones de los contribuyentes, no podrán rechazar las declaraciones que presenten los contribuyentes y tampoco opinarán sobre la veracidad de las mismas, las cuales pueden contener errores de diversas clases, ésta situación no está considerada como delito para efectos del delito de omisión, sino únicamente la abstención de presentación de declaración.

Por otro lado, la fracción IV del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación señala que será sancionado con las mismas penas de la fracción V, quien determine pérdidas con falsedad.

---

(158) URBINA NANDAYAPA, Arturo, op.cit., nota 139, p. 106 - 107.

Este delito tiene la particularidad de configurarse como defraudación fiscal, ya que dicho delito contempla esta conducta, por lo que se puede decir que habrá pluralidad de conductas con la obtención de un solo resultado.

Naturalmente no se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos mencionados, corrige o subsana la omisión en comento, antes de que la autoridad hacendaria ejercite sus facultades de comprobación a través de requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión tendiente a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Adicionalmente, cabe hacer hincapié que las figuras descritas como omisiones, deben estar encaminadas a la intención dolosa de llevar a cabo un ilícito, a efecto de que se configure el delito de omisión en cuestión.

### 3.2 SISTEMAS CONTABLES

Con respecto a la comisión de delitos a través de sistemas contables, el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 1999, en su fracción II, señala lo siguiente:

" Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

Fracción II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos ".

A simple vista, pareciera que el registro de operaciones en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con idéntico contenido o contenido similar sí está permitido, por lo que no habría delito que perseguir.

Sin embargo, el artículo 28 del Código de referencia, establece específicamente las reglas sobre libros y registros contables y en su fracción I, señala lo siguiente:

" Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento ".

A su vez, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, señala los sistemas y registros contables que deben llevar las personas obligadas a registrar sus operaciones en contabilidad y al efecto indica lo siguiente:

" Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con la distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

IV. Formular los estados de posición financiera.

V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales ".

Como se puede observar, este artículo señala perfectamente cuales son las obligaciones de registro de operaciones en la contabilidad, por lo que debe llevarse sólo una contabilidad, a fin de evitar que la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, las cuales son amplísimas, determine alguna omisión en el pago de los impuestos, ya que los errores en la contabilidad, repercuten en forma definitiva en la determinación de los impuestos que resultan a cargo del contribuyente.

Llevar doble contabilidad configura este delito; sin embargo, como ya se indicó anteriormente, registrar asientos idénticos, con respecto de las operaciones, en dos o más libros, no constituye delito.

El ubicarse en la hipótesis descrita en la ley, con respecto al delito de llevar doble contabilidad, resulta totalmente burdo, ya que como antes se expresó, la ley establece sin lugar a duda, las reglas que debe seguir todo aquél que tenga la obligación de llevar contabilidad.

### 3.3 DESTRUCCION DE LIBROS

El artículo 111, fracción III del Código Fiscal de la Federación, señala con respecto a la destrucción de libros, lo siguiente:

" Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar ".

En el análisis de ésta fracción, es importante señalar que demostrar el ocultamiento de la documentación correspondiente a los asientos contables relativos, es un elemento subjetivo que difícilmente puede ser demostrado por la autoridad fiscal, en caso de que el contribuyente argumente lo contrario.

Lo que sí puede ser demostrado es la destrucción de libros o su alteración, lo cual va en contra totalmente de los intereses del contribuyente.

Los libros relativos a la contabilidad, pueden ser destruidos por causa de fuerza mayor; ejemplo: incendio, robo del local en donde se encuentren dichos libros, terremoto, etc., a raíz de estos sucesos, debe levantarse una acta ante el Ministerio Público, a efecto de dejar evidencia de lo ocurrido, con objeto de manifestarlo a las autoridades fiscales.



Adicionalmente, es conveniente certificar dicha situación, ante un Notario Público, quien deberá dar fe de los hechos.

Obviamente, los libros deben estar amparados por los comprobantes correspondientes a las operaciones realizadas por el contribuyente, mediante pólizas contables.

Ahora bien, la alteración de los libros de contabilidad, es un ilícito que no debe ocurrir nunca en forma voluntaria, sobre todo cuando tratándose de personas morales, éstas están dictaminadas por Contador Público registrado, quien a través de su dictamen, certifica que las operaciones realizadas por la persona moral, se encuentran razonablemente registradas y de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Como en todos los demás delitos especificados con anterioridad, debe demostrarse el dolo en la destrucción o alteración de libros de contabilidad.

#### 4. OTROS DELITOS FISCALES

##### 4.1 DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Algunos otros delitos de carácter fiscal; que también incluyen omisiones, se encuentran en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere al delito relacionado con el Registro Federal de Contribuyentes y que señala lo siguiente:

" Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso de que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Derogada.

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V " .

Con relación a la fracción I, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 27, establece que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones en forma periódica o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

Aún cuando algunos autores consideran que la sanción por la falta cometida de omitir solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes, es leve, ésta falta realmente es de carácter administrativo, ya que la contempla como tal el artículo 79 fracción I del ordenamiento en comento; en opinión del autor del presente trabajo, es una sanción que podría ser calificada de exagerada, ya que puede privarse a la persona de su libertad, siendo que como ya se indicó, se encuentra contemplada como falta administrativa.

La fracción II, ya se encuentra prevista en el artículo 79 fracción III del Código Fiscal de la Federación, como infracción de carácter administrativo, al referirse a lo siguiente:

" Artículo 79.- Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

Fracción III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea".

La presentación con falsedad de datos, informes o avisos, también es una falta administrativa, la cual no debería estar contemplada como delito.

La fracción IV se refiere a usar intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes; en esta fracción se emplea un elemento subjetivo, que es el hecho de comprobarse que la utilización de más de una clave de dicho registro, haya sido intencional; es decir, puede existir falsedad o inexactitud al calificar esta acción como una acción dolosa y no solo como una culpa leve; sin embargo, dicha acción debe ser considerada como delito en caso de probarse que la acción fue cometida en forma intencional.

Al efecto, el artículo 79 fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente para 1999, se refiere a autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este ordenamiento, lo cual debe considerarse como falta administrativa y no considerarse como un delito con una pena privativa de libertad, salvo en el caso de que se pruebe que existió la acción dolosa por parte del contribuyente.

Por lo que se refiere a la fracción VI, el concepto de domicilio en materia fiscal, se encuentra establecido en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación para el año de 1999, el cual señala lo siguiente:

" Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el lugar que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Del mismo modo, se encuentra prevista esta conducta en el artículo 79 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, el que la contempla como infracción de carácter administrativo, al señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto al que corresponda conforme al artículo 10, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, después de ese plazo ya se considera delito; sin embargo, por tratarse de una infracción de carácter formal, en ningún caso debería considerarse como delito con pena privativa de libertad.

La intención de imponer una pena privativa de libertad a este tipo de faltas administrativas, es la de localizar a los contribuyentes, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, es usual que cuando un contribuyente se cambia de domicilio y no proporciona el aviso correspondiente y en muchas ocasiones aún proporcionándolo, se le considera como no localizado, escapando totalmente al control y fiscalización de la autoridad hacendaria.

#### 4.2 DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES

Con respecto a los delitos cometidos por depositarios o interventores, es posible señalar que éstos se encuentran calificados como abuso de confianza y se configuran cuando la autoridad fiscal ha ejercido el procedimiento administrativo de ejecución, para garantizar el crédito fiscal determinado.

De este modo, el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1999, en su artículo 112, señala lo siguiente:

" Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$ 35,000.-; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

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

Debe entenderse que se establecen las figuras del depositario o interventor, para referirse, en el caso del depositario a la persona que debe encargarse de la guarda, custodia y conservación de bienes muebles y en el caso del interventor, la custodia de la caja del contribuyente; es decir, de la vigilancia del manejo del dinero de la persona que fue fiscalizada, a fin de garantizar el interés del fisco.

Adicionalmente a las figuras anteriores, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 166 contempla otra figura, denominada interventor administrador, cuyas facultades amplísimas se establecen de la manera siguiente:

“ El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio ”.

Como se podrá observar, cuando se designa un interventor administrador, los accionistas pierden por completo el control de la sociedad, pues las facultades que se otorgan a dicho interventor, son de total dominio; es decir, de dueño.

A pesar de lo anterior, la facultad que se otorga al interventor administrador para realizar actos de dominio, se ve limitada cuando se trata de enajenar la sociedad, únicamente por lo que señalan los artículos 167, fracción II, último párrafo y 172 del Código Fiscal de la Federación, los cuales indican lo siguiente:

" Artículo 167.- El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:

.....

Fracción II.- .....

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el artículo 172 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la siguiente sección de este Capítulo.

Artículo 172.- Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulta ".

Como puede observarse, además de otorgársele al fisco federal facultades amplísimas sobre la sociedad, dichas facultades pueden considerarse definitivamente arbitrarias.

Por otro lado, ante la participación del interventor administrador, los accionistas o dueños de la negociación, dejarían la misma en manos de la autoridad fiscal, creándole a dicha autoridad un verdadero problema administrativo, además de que al llegar esta situación al conocimiento de las personas que tienen relación con la empresa, difícilmente continuarían negociando con ella.

Por lo que respecta al mal manejo de los bienes que se encuentren en custodia, dicha acción se asimila al abuso de confianza, delito que está clasificado en el Código Penal Federal, como un delito en contra de las personas en su patrimonio y al efecto, el mismo ordenamiento legal señala en su artículo 382, lo siguiente:

" Artículo 382.- Al que, con perjuicio de alguien, disponga para sí o para otro cualquier cosa ajena mueble, de la que se le haya transmitido la tenencia y no el dominio.... ".

Esto quiere decir, que en materia fiscal, tanto el depositario como el interventor, al disponer de los bienes que les fueron confiados con perjuicio del fisco federal, se adecúan a lo establecido por el artículo mencionado.

Asimismo, tanto el ocultar los bienes materia del depósito o intervención, como el no tener los mismos a disposición de la autoridad hacendaria cuando ésta lo requiera, también es una conducta que está tipificada como delito, ya que se entiende que los depositarios o interventores hicieron uso de los bienes en forma dolosa y en perjuicio de los intereses del fisco federal.

Por último, cuando se disponga de los bienes mencionados, si el valor de los mismos no excede de \$ 35,000.-, la sanción será menor que si excede dicha cantidad, a lo cual no existe explicación para limitar la cantidad citada.

Ya que se está limitando la cantidad a \$35,000.- del perjuicio sufrido, para imponer la sanción al depositario o interventor, debería haber una explicación lógica sobre la gravedad de la acción y del porqué dicha cantidad no es menor o mayor.

#### 4.3 DELITOS RELACIONADOS CON LA ALTERACION O DESTRUCCION DE APARATOS DE CONTROL O SELLOS FISCALES.

Una herramienta que aplica la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, es la comprobación de aparatos de control y la utilización de sellos.



De este modo, el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

" Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

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

El primer párrafo del artículo citado, al señalar " aparatos de control ", se refiere tanto a los medidores de agua, de acuerdo a la Ley Federal de Derechos, de gas, conforme a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPS), así como a las máquinas registradoras de comprobación fiscal, las cuales han sido objetadas por la mayoría de los contribuyentes, a que se refería el Código Fiscal de la Federación, al establecerse su adquisición en forma obligatoria; sin embargo, cuando el contribuyente cuenta con máquinas más sofisticadas que las de comprobación fiscal, podrá utilizarlas, siempre y cuando sean aprobadas por la autoridad fiscal.

Cabe aclarar, que la asignación de las mencionadas máquinas por parte de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, ha sido declarada ilegal, de acuerdo con lo que señala la tesis que a continuación se expone:

" MAQUINAS DE COMPROBACION FISCAL. SU ASIGNACION POR LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORIA FISCAL. ES ILEGAL. El artículo 111, apartado " B ", FRACCIÓN XIX y XXVI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, circunscribe las atribuciones y facultades de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, a autorizaciones de prórrogas para la adquisición de máquinas de comprobación fiscal y para resolver lo conducente a promociones y solicitudes de las mismas, sin que en modo alguno se aprecie que se confiera a la autoridad administrativa la facultad de asignar dichas máquinas; pues la autoridad sólo puede hacer lo

que la norma jurídica le permite, es decir las facultades y atribuciones de la autoridad deben constar expresamente en la ley como garantía de seguridad jurídica para el particular, ya que de no ser así se dejaría al arbitrio o interpretación de la autoridad jurisdiccional las atribuciones de los órganos del Estado, ocasionando al gobernado una incertidumbre y un estado de indefensión; por lo que el marco de actuación de toda autoridad debe circunscribirse a lo expresamente establecido en la norma jurídica y no inferirse o interpretarse; de ahí que si el precepto citado no otorga facultad o atribución alguna a la autoridad para asignar una máquina de comprobación fiscal, ésta no está legalmente autorizada para realizar tal acto de asignación, en consecuencia, el mismo es ilegal " .

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo directo 127/96. Gloria Enriqueta Macías Valadez y Treviño. 13 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José Angel Mandujano Gordillo. Secretaria: Mónica Saloma Palacios.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Junio de 1996

Tesis: II. 2o. P.A. 33 A

Página: 869

Resulta pertinente señalar, que para el año de 1998, el contribuyente ya no tiene obligación de contar con máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Por lo que se refiere a la destrucción de sellos, se tipifica el delito al violar o destruir los mismos, logrando con ello obstaculizar la acción de la autoridad fiscal, al impedir el ejercicio de sus facultades de comprobación y verificación de documentos, papeles, productos, bienes, etc., que se encuentren dentro de archiveros o lugares que los contienen.

#### 4.4 DELITOS COMETIDOS POR FUNCIONARIOS PUBLICOS QUE VISITEN O EMBARGUEN SIN MANDAMIENTO ESCRITO

El Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 114, la sanción para el servidor público que ordene visitas domiciliarias o embargo sin mandamiento escrito y al efecto establece lo siguiente:

" Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embarguen sin mandamiento escrito de autoridad competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales ".

Como puede observarse, la pena por llevar a cabo la acción señalada, es sumamente leve, siendo que debía ser mucho mayor por tratarse de funcionarios que se encuentran al servicio de los contribuyentes y por ende, con la obligación de hacer cumplir la ley.

Al respecto, el Código Penal Federal señala en su artículo 212, qué debe entenderse por servidor público, como a continuación se indica:

" Artículo 212.-...es servidor público 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 asimilables a éstas, 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".

Debe notarse que se persigue la acción del servidor público que ordene una visita domiciliaria o embargo sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente; sin embargo, si la orden de visita o embargo proviene de alguna persona que no es servidor público, no existiría tipo.

No obstante lo anterior, la persona que lleve a cabo dicha acción, cometería otro delito, el cual se denomina usurpación de funciones y que se encuentra plasmado en el artículo 250 del Código Penal Federal y que señala lo siguiente:

" Artículo 250.- Se sancionará con prisión de uno a seis años y multa de cien a trescientos días a quien:

I. Al que sin ser funcionario público se atribuya ese carácter y ejerza alguna de las funciones de tal " .

Aún cuando la acción de usurpar la función de un servidor público en materia fiscal, podría ser calificada como grave, ya que su repercusión podría afectar a la persona en su empresa y en su patrimonio, la sanción resulta sumamente leve para el infractor.

Por último, dentro del artículo 114 ya mencionado, se encuentra otra figura relacionada con la verificación física de mercancía, que es la verificación física de mercancía en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales, verificación que debe ser acatada por las diversas policías, como son la de caminos, la judicial y la fiscal, además del Ejército Nacional.

A efecto de dar mayor claridad a lo anterior, es importante definir qué son los recintos fiscales y de acuerdo con lo que señala la Ley Aduanera en su artículo 14, debe entenderse por éstos lo siguiente:

" Los recintos fiscales son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el depósito aduanero de las mismas " .

#### 4.5 DELITOS COMETIDOS POR SERVIDORES PUBLICOS POR AMENAZAS

Con respecto a las amenazas que formulen los servidores públicos, el Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1999, establece en su artículo 114-A la penalidad para servidores públicos que amenacen a los contribuyentes, como a continuación se indica:

" Artículo 114-A.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejecute acción penal por la comisión de delitos fiscales ".

Aparentemente con esta disposición se trata de poner un alto a la actividad arbitraria de la autoridad fiscal, seguramente debido a la gran cantidad de abusos que la misma ha cometido en contra de los contribuyentes.

Es importante resaltar que no se define ningún tipo de amenaza, por lo que ésta puede ser de cualquier tipo, tampoco se señala hasta qué grado debe entenderse la dependencia del contribuyente.

Adicionalmente, sería sumamente complicado para el contribuyente proporcionar evidencia y probar que un servidor público lo amenazó con formular denuncia o querrela ante el ministerio público, por la posible comisión de delitos fiscales.

Podría entenderse que un auditor fiscal o visitador, que es un servidor público, podría cometer este delito al amenazar al contribuyente con la formulación de la denuncia o querrela, dado que de la intervención de los auditores al practicar una auditoría fiscal, nace el temor de que se dé aviso a los funcionarios jerárquicamente superiores de que pudiera existir una omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En opinión del autor del presente trabajo, esta disposición resulta letra muerta, ya que prácticamente es imposible integrar el tipo establecido en la norma.

#### 4.6 DELITOS POR ROBAR O DESTRUIR MERCANCIAS EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO

Por último, en materia de delitos fiscales, el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 115, los delitos por robar o destruir mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, de la manera siguiente:

" Artículo 115.- Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 15,000.-; cuando exceda, la sanción será de tres meses a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías "

Ya ha quedado aclarado anteriormente lo que debe entenderse por recinto fiscal; es decir, el que está operado por la autoridad.

Por lo que se refiere al recinto fiscalizado, de acuerdo con lo que establece el artículo 14 de la Ley Aduanera, se entiende lo siguiente:

" La Secretaría podrá otorgar la concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, en cuyo caso el inmueble en que los particulares presten dichos servicios se denominará recinto fiscalizado.

La concesión a que se refiere este artículo, se otorgará hasta por un plazo de veinte años, el cual podrá prorrogarse hasta por un plazo igual, a solicitud del interesado, a partir del décimo octavo año, y siempre que se cumpla con los requisitos necesarios para el otorgamiento de la concesión.

Dicha concesión sólo se otorgará a personas morales constituidas de conformidad con las leyes mexicanas, cuando los inmuebles en los que se vaya a prestar el servicio colinden o se encuentren dentro de los recintos fiscales y se cumpla con los requisitos que establezca la Secretaría mediante reglas y, en su caso, los establecidos en la convocatoria.

La concesión se otorgará mediante licitación cuando el inmueble se encuentre ubicado dentro del recinto fiscal. En los demás casos, se otorgará a solicitud del interesado, siempre que cumpla con los requisitos que señale la Secretaría mediante reglas " .

Este delito se conforma por el robo de mercancías que se encuentran en los recintos mencionados; sin embargo, existe bien delimitada la responsabilidad del Fisco Federal en estos casos, a través del artículo 28 de la Ley Aduanera, el cual indica lo siguiente:

" Artículo 28.- El Fisco Federal responderá por el valor de las mercancías que, depositadas en los recintos fiscales y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, se extravíen, así como por los créditos fiscales pagados en relación con las mismas. El personal aduanero encargado del manejo y custodia de las mercancías será responsable por los mismos conceptos, ante el Fisco Federal....

Las personas que hayan obtenido concesión para prestar los servicios de almacenaje, manejo y custodia de mercancías, responderán directamente ante el Fisco Federal por el importe de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mercancías extraviadas y ante los interesados por el valor que tenían dichas mercancías al momento de su depósito ante la aduana " .

Igualmente la destrucción o deterioro de las mercancías que se encuentren en estos recintos se considera de gravedad, cuando se realiza de forma dolosa y la intención es de causar un daño; es decir, que la autoridad fiscal deberá determinar que dicha destrucción o deterioro de mercancías se llevó a cabo con el deseo o la intención de crear un menoscabo al Fisco Federal.

## C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- El resultado de no cumplir con la obligación fiscal, pone en riesgo la recaudación, lo cual produce un daño real al bien jurídicamente tutelado, traduciéndose en una infracción de peligro social, afectando a la colectividad representada por el Estado y no por una persona específicamente determinada.

SEGUNDA.- Tanto el acto como la acción de omisión, para ser considerados como delitos fiscales, deben corresponder a una voluntad; es decir, a la intención de realizar dichos actos u omisiones en forma dolosa.

TERCERA.- El funcionario público que emitió el acto de fiscalización, debe sufrir la misma sanción que el contribuyente que aparentemente cometió una falta considerada por la ley como delito fiscal.

CUARTA.- Constituye importancia relevante la relación entre la intención y el resultado que se produce, cuando se trata de configurar los delitos fiscales.

QUINTA.- Debe valorarse la acción antijurídica de acuerdo a los eventos particulares del caso, los cuales pueden ser determinados por la necesidad del contribuyente de proteger un bien jurídico, que puede ser la fuente de riqueza, evitando su clausura, que de ocurrir, derivaría en un problema tanto en el orden social como en el económico; por lo que, también deben considerarse las causas excluyentes de responsabilidad.



SEXTA.- La complejidad de algunas disposiciones fiscales, así como su falta de claridad, acarrearán como consecuencia inducir a error al contribuyente que trata de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales y no sólo a éstos, sino también a los profesionales estudiosos y expertos en la materia.

SEPTIMA.- Ante las consultas que realizan los particulares a las autoridades fiscales, sobre situaciones reales y concretas, la autoridad fiscal generalmente no contesta lo que se le pregunta, o resuelve la consulta planteada de manera vaga e imprecisa, lo que lleva al particular a tratar de interpretar la norma, cometándose así errores de interpretación.

OCTAVA.- A fin de evitar abusos por parte de la autoridad fiscal, así como corrupción por parte de los funcionarios hacendarios, debe establecerse que la autoridad fiscal (funcionarios fiscales), cuando realice la actividad de asentar datos falsos en sus actas, estará sujeta a una pena privativa de libertad y no únicamente a una pena de carácter pecuniario; de este modo, la autoridad fiscal tendrá más cuidado al determinar omisiones falsas a los contribuyentes, además de que se evitaría la extorsión por parte de los funcionarios fiscales.

NOVENA.- Los elementos subjetivos del ilícito fiscal, deben ser determinantes para conformar el tipo; sin embargo, la autoridad fiscal generalmente al aplicar las normas establecidas en las leyes fiscales, no considera dichos elementos.

DECIMA.- Por la forma de actuar de la autoridad fiscal y que predomina en la actualidad en nuestro régimen jurídico, se concluye que dicha autoridad prefiere condenar a un inocente, a dejar impune el delito de un culpable, lo cual va en contra del principio "STATIUS EST, IMPUNITUM RELINQUI FACIMUS NOCENTIS, QUAM INNOCENTEM DAMNARI "; lo cual quiere decir: " ES PREFERIBLE DEJAR IMPUNE EL DELITO DE UN CULPABLE QUE CONDENAR A UN INOCENTE ".

DECIMAPRIMERA.- Las leyes son de aplicación general; sin embargo, en materia fiscal, éstas no se aplican de esa manera, pues algunos sectores tales como el informal, escapan a la fiscalización por parte de la autoridad fiscal.

DECIMASEGUNDA.- La autoridad fiscal determina la infracción, calificándola en todos los casos de intencional, sin estudiar previamente la situación que llevó al contribuyente a cometerla y sin considerar los aspectos agravantes o atenuantes del caso.

DECIMATERCERA.- El propio Código Fiscal de la Federación, considera a los llamados delitos fiscales, también como faltas administrativas, lo cual da lugar a una contradicción.

DECIMACUARTA.- El contribuyente al no atender las prohibiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, debe ser calificado como infractor y no como delincuente, hasta probar la intencionalidad del acto.

DECIMAQUINTA.- Es necesario que previamente al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público Federal, se le conceda al indiciado un plazo similar al señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con objeto de tenga la oportunidad de desvirtuar las observaciones efectuadas por la autoridad administrativa en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y de esta manera evitar distintos procesos penales.



## I. OBRAS GENERALES

- \_\_\_ ALBERTO DONNA, Edgardo, Teoría del Delito y de la Pena, Tomo 2, Imputación Delictiva, Edit. Astrea, de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1995. 488 pp.
- \_\_\_ ARREOLA, Leopoldo Rolando, " Estímulos Fiscales ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, E-H, UNAM, 1983. 347 pp.
- \_\_\_ CARMONA CASTILLO, Gerardo A., La Imputabilidad Penal, Edit. Porrúa, S.A., México, 1995. 229 pp.
- \_\_\_ CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl, Derecho Penal Mexicano, Parte General, Decimoctava edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1995. 982 pp.
- \_\_\_ CARRARA, Francesco, Derecho Penal, Edit. Harla, México, 1993, 230 pp.
- \_\_\_ CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamiento de Derecho Penal (Parte General), Trigésimaséptima edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1997. 363 pp.
- \_\_\_ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Derecho Aduanero, Edit. Porrúa, S.A., Tercera edición, México, 1988. 432 pp.
- \_\_\_ CORTES IBARRA, Miguel Angel, Derecho Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, Cuarta edición, México, 1992. 491 pp.
- \_\_\_ FIX ZAMUDIO, Héctor, " Absolución de la Instancia ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, A-B, UNAM, México, 1982. 314 pp.
- \_\_\_ GARCIA BELSUNCE, Horacio A., Derecho Tributario Penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995. 411 pp.
- \_\_\_ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel, Derecho Fiscal - Penal, Las Infracciones y Las Multas Fiscales, Edit. Porrúa, S.A., México, 1994. 491 pp.

\_\_\_ GARCIA MENDIETA, Carmen, "Violencia", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VIII, Rep-Z, UNAM, México, 1984. 433 pp.

\_\_\_ ISLAS DE GONZALEZ MARISCAL, Olga y RAMIREZ HERNANDEZ, Elpidio, "Omisión", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VI, L-O, UNAM, México, 1983. 335 pp.

\_\_\_ JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Edit. Abeledo-Perrot, Tercera edición, Buenos Aires, 1982. 238 pp.

\_\_\_ JIMENEZ DE ASUA, Luis, Lecciones de Derecho Penal, Compilada y Editada, Edit. Pedagogía Iberoamericana, México, 1995. 367 pp.

\_\_\_ JIMENEZ DE ASUA, Luis, Principios de Derecho Penal, La Ley Penal y el Delito, Abeledo-Perrot, Edit. Sudamericana, Buenos Aires, 1990. 578 pp.

\_\_\_ JIMENEZ DE ASUA, Luis, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, 5a. Edición Actualizada, Edit. Porrúa, S.A., Buenos Aires, 1950. 1102 pp.

\_\_\_ JIMENEZ HUERTA, Mariano, Derecho Penal Mexicano, Tercera edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1980. 505 pp.

\_\_\_ LOMELÍ CEREZO, Margarita, Derecho Penal Represivo, Edit. Porrúa, México, 1997, 247 pp.

\_\_\_ LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, Delitos en Particular, Edit. Porrúa, S.A., México, 1997. 415 pp.

\_\_\_ LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, Teoría del Delito, Edit. Porrúa, S.A., México, 1994. 303 pp.

\_\_\_ MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Primera edición, Lazcano Garza Editores, México, 1993. 259 pp.

\_\_\_ MANUS PUIGARNAU, Jaime M., Los Principios Generales del Derecho Repertorio de Reglas Máximas y Aforismos Jurídicos, Edit. BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1979. 523 pp.

\_\_\_ MARQUEZ PIÑERO, Rafael, Derecho Penal, Parte General, Edit. Trillas, 4a. Edición, México, 1997. 320 pp.

\_\_\_ MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., Derecho Tributario General, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995. 436 pp.

\_\_\_ MEZGER, Edmund, Derecho Penal, Parte General, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda edición, México, 1990. 459 pp.

\_\_\_ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Teoría del Delito - Sistema Causalista y Finalista, Edit. Porrúa, S.A., México, 1997. 179 pp.

\_\_\_ OSORIO Y NIETO, César Augusto, Síntesis de Derecho Penal - Parte General, Edit. TRILLAS, México, 1996. 108 pp.

\_\_\_ PLANIOL, Marcel - RIPERT, Georges, Derecho Civil, Obra Compilada y Editada, Edit. Clásicos del Derecho, México, 1996. 1563 pp.

\_\_\_ PLASCENCIA VILLANUEVA, Raúl, Teoría del Delito, Edit. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1998. 297 pp.

\_\_\_ PONCE RIVERA, Alejandro, Responsabilidad Fiscal Penal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. de C.V., México, 1992. 209 pp.

\_\_\_ PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, Programa de Derecho Penal - Parte General, Edit. TRILLAS, México, 1990. 953 pp.

\_\_\_ QUINTANA ADRIANO, Elvia Arcelia, El Comercio Exterior de México - Marco Jurídico, Estructura y Política, Edit. Porrúa, S.A., México, 1989. 314 pp.

\_\_\_ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Edit. Trillas, Segunda edición, México, 1994. 441 pp.

\_\_\_ RABASA O., Emilio y CABALLERO, Gloria, " Mexicano: ésta es tu Constitución ", Edit. Miguel Angel Porrúa, México, 1997. 435 pp.

\_\_\_ RALUY POUDEVIDA, Antonio, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, Trigesimoprimera edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1990. 849 pp.

---

\_\_\_ RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón, " Contrabando ", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, C-H, UNAM, 1983. 389 pp.

\_\_\_ RIVERA SILVA, Manuel, Derecho Penal Fiscal, Edit. Porrúa, S.A., México, 1984. 146 pp.

\_\_\_ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Introducción y Parte General, Redactados en el Seminario de Derecho Financiero, Madrid, 1968-1972. 1181 pp.

\_\_\_ SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Octava edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991. 701 pp.

\_\_\_ SEPULVEDA, César, Derecho Internacional, Octava edición, Edit. Porrúa, México, 1977. 609 pp.

\_\_\_ URBINA NANDAYAPA, Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Tomo II, Edit. Sicco, México, 1997. 193 pp.

\_\_\_ VELA TREVIÑO, Sergio, Antijuridicidad y Justificación, Edit. Trillas, México, 1995. 334 pp.

\_\_\_ VELA TREVIÑO, Sergio, Culpabilidad e Inculpabilidad - Teoría del Delito, Edit. Trillas, México, 1996. 415 pp.

---

## II. H E M E R O G R A F I A

\_\_\_ DIAZ CORDOVA Y LOPEZ, Roberto, La Facultad Discrecional de la Autoridad en Materia Fiscal Penal - Crítica y Propuesta, Publicada en " ARS IURIS ", Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídica de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, México, 1996. 695 pp.

\_\_\_ REVISTA MUY INTERESANTE, Edit. Eres, S.A de C.V., España, Abril, 1997. 82 pp.

\_\_\_ Semanario Judicial de la Federación - Octubre de 1993.

\_\_\_ Semanario Judicial de la Federación - Junio de 1996.

\_\_\_ Semanario Judicial de la Federación - Diciembre de 1996.

### III. L E G I S L A C I O N

\_\_\_ Código Civil en Materia Federal.

\_\_\_ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

\_\_\_ Código Fiscal de la Federación.

\_\_\_ Código Penal para el Distrito Federal.

\_\_\_ Código Federal de Procedimientos Penales.

\_\_\_ Ley Aduanera.

\_\_\_ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### IV. D I A R I O S O F I C I A L E S:

\_\_\_ Del 3 de julio de 1996 (PROAFI).

\_\_\_ Del 22 de julio de 1996. (Reglas Generales del PROAFI).