



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO.

**LAS CONDUCTAS QUE SE ESTABLECEN EN LA FRACCIÓN
VIII DEL ARTÍCULO 95 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL
¿PUEDEN SER DEBIDAMENTE ACREDITADAS CON LO
QUE DISPONE LA FRACCIÓN III DEL MISMO ARTÍCULO?**

TESINA

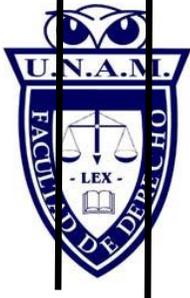
Para obtener el grado de especialista en Derecho Fiscal

PRESENTA

THANIA PATRICIA GUTIÉRREZ JIMÉNEZ.

DIRECTORA DE TESINA:

MAESTRA MARIA ELISA VÁZQUEZ SILVA



Ciudad Universitaria, Cd. de Mx., 2019.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene como finalidad de responder a la siguiente hipótesis **“LAS CONDUCTAS QUE SE ESTABLECEN EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 95 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL ¿PUEDEN SER DEBIDAMENTE ACREDITADAS CON LO QUE DISPONE LA FRACCIÓN III DEL MISMO ARTÍCULO?”** Ahora bien, para demostrar que existen dos supuestos en este artículo del Código Fiscal Federal, es necesario citarlo al tenor de lo siguiente:

“Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación: Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

III. Cometan conjuntamente el delito...

VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico...”

La investigación busca demostrar que en las fracciones III y VIII del artículo señalado en el párrafo anterior de la legislación fiscal, contemplan reiteradamente la misma forma de ejecutar la conducta que implica una omisión con dolo directo, es decir, teniendo la voluntad y conocimiento de que su manera de actuar podría traer consecuencias jurídicas por ser típico, antijurídico y culpable; y aun así querer que se produzca el resultado típico y material, pues la forma de intervención que se requiere para realizar el delito fiscal es una “coautoría”, ya que es el rol que debe desplegar forzosamente la persona que cuenta con la calidad de garante cuyo aporte es no evitar el menoscabo al bien jurídico tutelado por el fisco que en este caso es la recaudación.

Lo que trae como consecuencia la citada fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal –por ser excesiva su adhesión a las formas de intervención ya contempladas en las contenidas en dicho artículo– es la indefensión para el sujeto activo (en el procedimiento judicial), que es el contribuyente que se presume incurrió en responsabilidad por ejecutar una conducta que dio origen a un delito fiscal. Ello porque al momento de emitir el fallo o sentencia respectiva por parte del tribunal competente en el juicio penal podría ocasionar abusos o excesos por parte del juzgador al momento de interpretar el

contenido de ambos supuestos, esto porque considero que viola los derechos fundamentales del imputado.

Pero antes de abordar a la legislación supletoria de nuestro Código Fiscal Federal, que es el Código Penal Federal a través del proceso judicial correspondiente debemos remitirnos a la materia fiscal para desarrollar los principios que regulan a la misma, así como desde donde surge la obligación fiscal de contribuir con el gasto público, ¿cómo se crean las contribuciones? ¿quién crea las contribuciones? Para poder referir que el Poder Ejecutivo es quién se encarga de la recaudación y administración de los recursos económicos, por ser quién tiene el vínculo entre el Estado (a través de su autoridad fiscal) y el gobernado (como contribuyente) por ser las personas obligadas a pagar las cargas tributarias.

Asimismo, lo realizará a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público –quien tiene facultad legal y exclusiva derivada del Poder Ejecutivo–de recaudar las contribuciones que efectúen los gobernados en cumplimiento a la obligación tributaria conferida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, en ese sentido puede realizar ejercicios de comprobación, con las atribuciones que le fueron conferidas –que pueden ser discrecionales– a través del acto de comprobación correspondiente, del catálogo que establece el artículo 42 del Código Fiscal Federal, en relación con los numerales 38 y 43 del mismo Código, que prevén las formalidades esenciales para emitir todo acto administrativo y así vigilar o revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente con la finalidad de:

- A)** Advertir los casos de la comisión de delitos fiscales;
- B)** Comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros han cumplido con las disposiciones fiscales; o,
- C)** Para auxiliar a proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Posteriormente, el acto de autoridad debe estar sujeto al principio de legalidad conforme a los artículos 14 y 16 Constitucional a fin de evitar abusos y con el objetivo de verificar el cumplimiento a las obligaciones tributarias del gobernado.

Así una vez que el fisco tiene conocimiento a través de sus facultades de comprobación, que un contribuyente incumplió total o parcialmente con la obligación tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de contribuir con el erario público al producir con su actuar un detrimento al bien jurídico tutelado; y el contribuyente no se pronuncie en el plazo conferido por la ley, de manera oportuna y voluntaria, respecto de la omisión o efectuó el pago estipulado se podrá iniciar el procedimiento administrativo correspondiente a fin solicitar se determine un crédito fiscal al contribuyente; y a su vez, en aquellos casos de que presuma la existencia de un delito fiscal, donde se tenga conocimiento de la probable responsabilidad del sujeto activo que ejecutó la conducta cuyo resultado típico fue un ilícito fiscal podrá ejercer en la vía penal, la acción correspondiente a fin de que se determine si es o no responsable.

Para ello, es importante precisar que de manera simultánea o una vez concluido el procedimiento administrativo; también se podrá iniciar en la jurisdicción penal, el proceso judicial, conforme al artículo 92 del Código Fiscal Federal, fracción I, pues señala la independencia jurisdiccional que existe, es decir, que independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo podrá ejercitar acción penal sobre la probable existencia y responsabilidad de quien se presuma es responsable de un delito fiscal.

De ahí que lo medular en este trabajo versa en la vía penal con la finalidad de demostrar que en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación en las fracciones III y VIII, existe la misma forma de intervención y que fue sobreabundante su adhesión de esta fracción VIII del artículo 95 del citado Código con la reforma del 08 de septiembre del 2013, publicada al día siguiente en el Diario Oficial de la Federación.

En ese sentido, es de precisar que los delitos fiscales solo admiten la conducta dolosa conforme al Capítulo II, Título IV del Código Fiscal Federal. Por lo que, las fracciones multicitadas sobre quién se presume incurrió en responsabilidad, y la forma de intervención sostengo es una “coautoría”.

También es necesario destacar que la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal fue copiada del contenido de los artículos 7, 9, 11 y 60 del Código Penal Federal, pero que no tiene sustento la aplicación de esta fracción en el Código Fiscal Federal porque dichos numerales fueron incorporados a la legislación Penal para regular a los delitos imprudenciales o culposos contenidos en el artículo 60 del Código Penal Federal; sin embargo, tampoco está contemplados los delitos fiscales en la lista de delitos culposos; y en ese sentido, no puede actualizarse en la práctica la fracción VIII del citado artículo 95 del Código Fiscal de la Federación porque en los delitos fiscales se excluye la culpa, es decir, solo se admite la comisión dolosa.

Razón por la cual, se puede inferir que esta forma de intervención se trata de una “coautoría”, y no es distinta a la contenida en la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal Federal “*lo cometan conjuntamente el delito*”; es decir, aun cuando sus compañeros realicen una conducta consistente en un “hacer” y él en un “no hacer” no existe una variación diferente en la forma de participación para crear un supuesto diferente; resultando así excesiva una nueva fracción como es la VIII del citado artículo.

Por otra parte, considero que no es necesario establecer en este supuesto la cualificación específica propia a la persona, la cual es la “*calidad de garante*” que tiene el sujeto activo o contribuyente derivado de un contrato, estatuto social o disposición jurídica porque podría ocasionar excesos al momento de interpretar por parte del juzgador ya que puede incurrir en dictar un fallo o sentencia conforme al “derecho de actor” es decir, que se juzgue por la cualificación (calidad de garante) y esto es contrario a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no se debe sentenciar por las características, títulos, virtudes o apariencia física de la persona sino por la intención al ejecutar su conducta, la reprochabilidad, ya sea de manera culposa o dolosa; lo que traería como consecuencia que el Juzgador incurra en arbitrariedades al de aplicar la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal al imputado por ostentar esta calidad.

Además, el Juez al momento de realizar su fallo o sentencia puede realizar una reclasificación del supuesto, es decir, el agente del Ministerio Público puede realizar su pliego de consignación, formulando su acusación conforme al supuesto contenido en la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal Federal pero al determinar su resolución el juzgador realiza una reclasificación de supuesto y lo encuadra en la fracción VIII del citado artículo; esto ocasionaría, una violación a un derecho fundamental del imputado, tal como lo es la seguridad jurídica

o una violación al principio pro persona porque el juzgador puede llegar a incurrir en abusos al aplicar las fracciones III o VIII del citado artículo 95 del Código Fiscal Federa.

Razón por la cual advierto que este supuesto por ser obscuro y excesivo porque perfectamente se puede encontrar la conducta en la fracción III del citado artículo 95 de la legislación fiscal. Además, esta fracción VIII del artículo 95 en la práctica no se puede actualizar porque se requiere la intervención en forma de dolo directo del coautor y en consecuencia se puede acreditar de nuevamente y de manera reiterada que está contemplado en la fracción III del citado artículo, por lo que considero necesario que se derogue este supuesto por ser violatorio de derechos fundamentales.

También es importante mencionar que la presente línea de investigación, tiene como objetivo ser de utilidad práctica para el momento procesal oportuno de emitir las sentencias por los Tribunales competentes en materia penal respecto de los asuntos en que se determine la responsabilidad al sujeto activo por la comisión de un delito fiscal, buscando que este estudio pudiera servir de auxilio en las conclusiones a que arriba este trabajo, para tratar de visualizar una correcta fundamentación y motivación al momento de emitir el fallo, protegiendo los principios procesales con los que cuenta el imputado para que se salvaguarden en todo momento los derechos fundamentales que le fueron otorgados de acuerdo a lo estipulado por la Constitución y los Tratados Internacionales, para evitar una violación a un derecho humano o legal del acusado por encontrarse en cualquiera de estos dos supuestos, y que como consecuencia, al momento de su análisis, en su interpretación, evitar que el Juez de forma arbitraria o excesiva vulnere el principio pro persona, así como el derecho de seguridad jurídica, excluyendo en todo momento al momento de dictar el fallo el “derecho penal de autor”.

Por otro lado, demostrar los alcances de la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal en materia penal, y que es necesario que nuestros altos tribunal realicen criterios con la finalidad de advertir estas lagunas a fin de limitar aquellos casos en que el imputado se presuma actúe con dolo eventual o dolo indirecto para saber hasta dónde se puede fincar su responsabilidad y de qué forma aislada o en conjunto.

Por lo que con esta aportación pretende que se mantenga la regularidad del sistema no siendo excesivo y violatorio al espíritu de la Constitución.

ÍNDICE.

Introducción	2
Capítulo 1. Derecho Fiscal.	11
I. Estado y Derecho.	11
II. Principios del Derecho Fiscal	16
a) Principio de Legalidad.	16
b) Principio de Proporcionalidad.	19
1) Principio de capacidad económica.	21
2) Capacidad contributiva	22
c) Principio de Equidad.	24
III. La seguridad jurídica y el derecho fiscal.	26
IV. Las contribuciones y la autoridad fiscal	31
1. Obligación Fiscal.	31
2. ¿Cómo se crea una contribución?	32
3. Especies de las contribuciones	35
A) Impuestos	36
B) Aportaciones de seguridad social.	36
C) Contribuciones de mejoras.	37
D) Derechos.	37
E) Contribuciones accesorias	38
F) Aprovechamientos	38
4. <i>Los elementos substanciales que deben contener las contribuciones son:</i>	40
A) Objeto	40
B) Sujeto.	40
C) Base Gravable	40
D) Tasa.	40

E) Época de pago.	41
F) Exenciones.	41
G) Accesorios.	41
5. Los límites al Poder Legislativo para crear contribuciones	42
6. ¿Qué sucede una vez creada la contribución con los demás Poderes, tanto el Ejecutivo como el Judicial?	42
7. ¿Cuál es la relación entre el Fisco y los contribuyentes?	44
8. ¿Qué son las facultades de comprobación?	45
A) Visita Domiciliaria.	49
B) Revisión de Gabinete.	55
C) Revisión de dictamen.	56
D) Revisiones Electrónicas	59
9. Pero ¿cuáles son las consecuencias por el incumplimiento a las obligaciones fiscales?	60
A) Ahora bien, ¿qué se entiende por crédito fiscal?	61
B) ¿Qué sucede cuando se presume la existencia de un delito fiscal?	62
C) Pero ¿Qué son los delitos fiscales?	62
D) ¿Qué procede cuando se presume la existencia de un delito fiscal?	65
Capítulo 2. El Derecho Penal Especial. (Derecho Penal Fiscal)	69
I. ¿Qué es el Derecho Penal?	70
II. Derecho penal y la teoría del delito	71
A. Elementos del delito	71
a) Tipicidad	71
1) Tipicidad como adecuación	72
b) Tipo como premisa	72
1) Conducta/ acción u omisión	75
2) Objeto material y jurídico.	78

3) Resultado y nexos causal.	82
4) Sujetos.	83
5) Formas de intervención	84
A) Corriente restrictiva de autor y teorías vinculadas	85
a. Formas de autoría.	90
1. Autoría directa o inmediata o material	91
2. Autoría Mediata	92
3. Coautoría.	95
4. Autor Intelectual	102
b. Participación	105
I) Requisitos de la Inducción para la realización de un hecho doloso	106
a) Objetivamente	107
b) Subjetivamente	107
II) La Punibilidad	107
a) La Teoría de la Corrupción o de la Culpabilidad	107
b) Teoría de la Causación o del Favoritismo	107
6) Elemento subjetivo	111
A) El dolo.	111
1) Dolo Directo.	114
2) Dolo eventual.	115
7) Antijuridicidad.	119
8) Culpabilidad.	121
A) El psicologismo o Teoría Psicologista	122
B) El normativismo o la teoría normativista de la culpabilidad.	122
9) Punibilidad.	123
III. ¿El derecho penal y el garantismo?	126
Conclusiones.	132
A) Propuesta.	143
Fuentes.	145

DERECHO FISCAL

I. Estado y Derecho.

Para avocarnos al estudio de una de las ramas más complejas del derecho como lo es el Derecho Fiscal, así como sus alcances es necesario partir desde **¿Qué es el Estado?** Por lo tanto, es necesario definir a dicha institución, en ese sentido, Eduardo García Máynez afirma que es la “organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.”¹ Entonces, podemos señalar que el Estado es creado por el pueblo con la finalidad de regular las conductas del hombre y buscar vivan en armonía los individuos que habitan el territorio; cuyo marco legal se encuentra contemplado en el artículo 40 de la Constitución que menciona lo siguiente:

“**Artículo 40.** Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación, establecida según los principios de esta ley fundamental.”²

Otro concepto que va relacionado y también surge regulando la vida en común de todo hombre que vive en sociedad, es el “Derecho”. De acuerdo a varios juristas, el derecho puede ser una rama de las ciencias sociales y humanas o un conjunto de normas que rigen a una sociedad.

Para Cutberto Simón Medina Ortega es: “...El sistema de normas, principios e instituciones que rigen de manera obligatoria, el actuar del hombre en la sociedad, necesarios para alcanzar la justicia, la seguridad y el bien común, por consiguiente el Derecho viene a constituir el orden normativo e institucional de la conducta humana en la sociedad inspirado en postulados de justicia, cuya base son las relaciones sociales existentes que determinan su contenido y carácter, en otras palabras, es el

¹García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio de derecho*. Editorial Porrúa. 47^a. Edición. México, p.98.

²Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 4, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf

conjunto de normas Jurídicas que regulan la convivencia social que permiten resolver los conflictos interpersonales que pudieran suscitarse.”³

Asimismo, Francisco José Huber Olea la define: “Nuestra palabra derecho tiene identidad de locución latina *lus* (que prevalece venir de la raíz sánscrita **lus**, que significa ligar), la que al igual que en la actualidad se utiliza en dos sentidos: a) En el Objetivo se entiende como el conjunto de normas que regulan la convivencia en sociedad de los hombres, las cuales tienen el carácter de la obligatoriedad. B) En el Subjetivo nos referimos a las facultades que una persona recibe del Derecho Objetivo, es decir, los intereses que son resguardados por el orden jurídico, como por ejemplo el derecho que el hombre tiene a manifestar con entera libertad sus ideas”⁴

Dorantes Chávez, lo conceptualiza “Es el conjunto de normas jurídicas creadas por el órgano facultado del Estado que regulan situaciones en las que se relacionan los particulares entre sí o con el Estado concediéndoles derechos y señalándoles obligaciones, con la finalidad de convivir pacíficamente dentro de una sociedad.”⁵

Las principales características del Derecho son: que es heterónomo, coercitivo, regulador de la conducta del hombre en sociedad. Las relaciones entre particulares y la autoridad como representantes del Estado, deben comportarse o limitar su hacer conforme a un conjunto de normas jurídicas por escrito, creadas por el Poder Legislativo (Congreso de la Unión) para que el hombre viva en armonía con el objeto de buscar el bien común. Y, desde las diferentes ramas del conocimiento se comprenden los límites y alcances de una ciencia social compleja.

³Medina Ortega, Cutberto Simón, *Derecho fiscal. Estudio integral de las contribuciones*, 7 Editores, México, 2013, p.9.

⁴Huber Olea, Francisco José, *Diccionario de derecho romano comparado con el derecho mexicano y derecho canónico*, 2a ed., Editorial Porrúa, México, 2007, p.153.

⁵Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2012, p. 3.

Por lo tanto, la rama en que interactúa con la materia en estudio, es la siguiente: *Derecho Financiero*: “Es la rama del derecho que regula la actividad económica del Estado y los organismos públicos que lo conforman, por un lado prevé la manera en la que el Estado adquiere recursos económicos, y por otro, dispone las condiciones para efectuar sus gastos”.⁶

Carrasco Iriarte “el objeto del derecho financiero es normar aquello que se relaciona jurídicamente con las finanzas del Estado, o sea, con la captación y la administración de los recursos económicos estatales. Desde esa perspectiva, se puede decir que el derecho financiero es el conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado.”⁷

Definiendo al derecho financiero como la rama del derecho público que regula la forma de organización económica del Estado, como facultad supranacional que tiene frente al gobernado; toda vez que el estado se compone de territorio, población y gobierno y como mencione en líneas anteriores su objetivo junto con el Derecho es el bien común o colectivo; es decir, que sus gobernados como individuos establecidos en un territorio puedan vivir teniendo satisfechas sus necesidades básicas.

En ese contexto, la forma de gobierno –como representantes del Estado– es elegido por la población con la finalidad de que administre, recaude, planifique e invierta con el fin de cubrir sus necesidades básicas mediante ingresos; razón por la cual, “**la actividad financiera o finanzas públicas del gobierno**” son aquellas que establecen bases para que el gobierno procure y administre los recursos económicos recaudados a fin de cubrir esas necesidades de la mejor manera.

Rebolledo Herrera afirma que “es un instrumento o medio necesario para el desarrollo de los fines u objetos sociales, económicos, políticos y culturales del estado, los cuales sin un soporte económico administrativo no lograrán realizarse...se integra principalmente por cinco partes a saber: i. La obtención de ingresos o recursos económicos; ii. La explotación de sus bienes patrimoniales; iii La

⁶Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E. *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria. México, 2012. p. 6.

⁷Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6a edición, Editores Iure, México, 2013, p. 3.

administración de todos sus recursos económicos; iv. La realización de diversas erogaciones para el sostenimiento del gobierno federal y para el cumplimiento de los objetivos sociales y v. El control y vigilancia, tanto en la obtención como en las erogaciones de recursos públicos.”⁸

Dorantes Chávez y Gómez Marín mencionan que es “la realización de actos o actividades encaminados a buscar recursos para afrontar las necesidades de la población”⁹.

Para simplificar, en nuestro país “la actividad financiera” se realiza a través de las contribuciones y está regulada en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación que estipula el monto a recaudar, la administración y destino de los impuestos en las distintas necesidades colectivas como lo son servicios, usos o bienes que ayudan a la población a vivir en armonía.

Ahora bien, retomando nuevamente al derecho financiero coincido con Medina Ortega, ¹⁰al dividir en 5 partes para su comprensión, las cuales son:

1. **Derecho Presupuestal**, encargado de hacer y cuidar el presupuesto.
2. **Derecho Patrimonial**, que se encarga de administrar y cuidar el patrimonio del Estado.
3. **Derecho Fiscal**, que regula las contribuciones e ingresos que el Estado tiene en su soberanía.
4. **Derecho Crediticio**, que regula los créditos tanto internos como externos.
5. **Derecho Monetario**, encargado de la emisión del dinero.

Carrasco Iriarte realiza una clasificación de las” ramas del derecho financiero u objeto de estas: a) Derecho fiscal: Conjunto de disposiciones jurídicas que regulan los diversos aspectos de las contribuciones; b) Derecho de crédito público: Normas jurídicas que reglamentan el crédito público y que se encuentran establecidas principalmente en la *Ley de la deuda pública*; c) Derecho monetario.

⁸Rebolledo Herrera, Oscar, *Introducción al derecho fiscal*, Editorial Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la Duda, Acción en la fe, México, 2002, p. 21.

⁹Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2012, p. 10.

¹⁰Medina Ortega, Cutberto Simón, *Derecho fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones*, 7 Editores, México, 2013, p. 21.

Disposiciones legales que regulan lo relativo a la moneda; d) Derecho fiscal patrimonial: Normas jurídicas concernientes a los bienes del Estado; y e) Derecho presupuestal: Normas jurídicas que regulan el presupuesto de ingresos, así como el gasto público.”¹¹

La parte importante y a destacar en este estudio es la rama del “**derecho fiscal**” y esto se debe a la importancia que tienen los tributos por ser la mayor fuente de los ingresos al tratarse de una obligación impuesta a los gobernados, esta rama del derecho específico regula los ingresos que provienen de los tributos que pagan los contribuyentes.

Otras definiciones realizadas **al derecho fiscal** por diversos autores, son:

Dorantes Chaves y Gómez Marín, la definen como el “conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público facultado del Estado que establecen derechos y obligaciones de los gobernados para contribuir al gasto público y que regulan la relación de dichos particulares con el Estado actuando éste en su calidad de recaudador o Hacienda Pública”.¹²

Cutberto Simón afirma que “Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento, los procedimientos, los medios de recaudación del Estado, y el adecuado control de los ingresos del Derecho Público del Estado, derivados de ejercer su potestad tributaria, así como de regular las relaciones entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, así como de resolver las controversias que susciten en su aplicación, por medio de un tribunal administrativo”.¹³

Michel Higuera afirma que “el Derecho Fiscal es una rama del Derecho sumamente compleja, que ha generado no solo que las instituciones tradicionales del Derecho se desnaturalicen, sino también la creación de ordenamientos jurídicos a veces casi ininteligibles que requieren de un estudio a

¹¹Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, Editores Iure, México, 2013, p. 3.

¹²Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2012, p. 07.

¹³Medina Ortega, Cutberto Simón, *Derecho fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones*, 7 Editores, México, 2013, p.11.

profundidad en la materia tributaria y administrativa; así como también en materia constitucional, penal y contable, entre otras”¹⁴

Carrasco Iriarte menciona que se trata del “conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones. De ahí que el término se emplee para designar situaciones de distinta índole que se presentan con motivo de las contribuciones.”¹⁵

De los conceptos mencionados, podemos definir al *Derecho Fiscal* como la rama del derecho público que regula las contribuciones, accesorios y aprovechamientos obtenidos por el Estado, de los derechos y obligaciones impuestas a los gobernados para que contribuyan al gasto público con el propósito de allegarse de recursos económicos en aras de la consecución del bien común

II. Principios del Derecho Fiscal.

El derecho tributario se compone de los siguientes principios:

a) Principio de Legalidad del acto administrativo: Cuya finalidad es limitar los actos administrativos emitidos por la autoridad competente como representantes de Estado, quienes están facultados para llevar actos de molestia en el ámbito fiscal limitando su actuación en una ley previamente establecida y aplicable al caso concreto para salvaguardar los derechos fundamentales así como las garantías individuales de los gobernados en calidad de contribuyentes; y en caso de ilegalidades por parte de las autoridades brindar medios de defensa para hacer valer sus derechos.

En ese mismo sentido, la tesis aislada emitida por nuestros tribunales, que a continuación nos referimos define al principio de legalidad al tenor de lo siguiente:

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que

¹⁴ Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p. XI.

¹⁵Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6a edición, Editores Iure, México, 2013, p. 4.

debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.¹⁶

Este criterio, menciona que el principio de legalidad va relacionado con el derecho fundamental de seguridad jurídica en el cual se busca brindar certeza y certidumbre jurídica a los gobernados de todo acto de autoridad al limitar el poder del estado al sostener que todo acto de molestia debe estar fundado y motivado conforme a los artículos 14 y 16 Constitucional para que en caso contrario disponga de los medios de defensa necesarios para que el ciudadano pueda hacer valer sus derechos mediante juicio que lo garantice.

Carrasco Iriarte, menciona que el principio de legalidad tributaria “consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.¹⁷

En ese sentido, el estudio en comento coincide con lo afirmado por Reyes Corona y Colín Zepeda, quienes señalan que “dentro del marco de legalidad del artículo 14 constitucional, el cual plasma en forma clara y concreta, que dicha garantía jurídica deberá prever el que todos nosotros contribuyentes,

¹⁶Tesis 217539/TCC, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, tomo XI, enero de 1993, p. 263.

¹⁷Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, Editores Iure, México, 2013, p. 60.

seamos oídos y vencidos en juicio en el cual (además) se respeten las formalidades del procedimiento; así como por esto se entenderá el que deberá haber o mediar juicio previo ante autoridad competente para poder ser sujetos a privación en nuestros bienes y derechos”¹⁸

Por otra parte, el principio de legalidad tributaria puede entenderse como lo manifiesta Carrasco Iriarte como que “ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.¹⁹

La tesis invocada define al principio de legalidad tributaria, en término de lo siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 16 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONLLEVA IMPLÍCITAMENTE UN SUPUESTO DE CAUSACIÓN, POR LO QUE NO ES POSIBLE ESTUDIAR SU CONSTITUCIONALIDAD A LA LUZ DEL PRINCIPIO RELATIVO. El Código Fiscal de la Federación reúne en su articulado principios generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, determinando los procedimientos, las reglas en cuanto a su administración y la forma de ejecución con base en los cuales se harán efectivas las contribuciones, entre los que se encuentra el establecimiento de definiciones que en su caso determinarán el supuesto de causación. Ahora bien, el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para calcular una contribución, esto es, exige que el legislador determine sus elementos esenciales para evitar una actuación caprichosa de las autoridades administrativas en la exigencia del pago respectivo. En ese sentido, resulta

¹⁸Reyes Corona, Oswaldo G, Colín Zepeda Lorena Ivette, *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editoriales Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 162.

¹⁹Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I, Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, Editores lure, México, 2013, sexta edición, p. 14.

evidente que el artículo 16 del citado Código, al establecer lo que debe entenderse por actividades empresariales para efectos fiscales no conlleva implícitamente un supuesto de causación -ya que ello dependerá del tributo de que se trate- y, por tanto, si no prevé algún elemento esencial de un impuesto no es posible estudiar su constitucionalidad a la luz del indicado principio tributario.²⁰

Dicha tesis, refiere que el legislador impone a la autoridad fiscal una serie de requisitos que debe cumplir como “elementos esenciales” al emitir sus actuaciones con la finalidad de evitar abusos por parte de la autoridad competente toda vez que el gobernado tiene la obligación tributaria.

Podemos resumir, que el principio de *legalidad* busca limitar el actuar del poder público y proteger a los gobernados al otorgarles derechos ante el Fisco y brindándoles los medios idóneos de defensa para ser oídos y vencidos en juicio ante un acto de molestia realizado por una autoridad fiscal.

b) Principio de Proporcionalidad, consiste en que los contribuyentes deben contribuir con el gasto público de acuerdo a sus capacidades económicas como sujetos pasivos aportando al “*Fisco-Secretaría de Hacienda y Crédito Público*” una parte justa, de acuerdo al total neto de sus ingresos; sin que ello implique que, entreguen el total de lo que perciben. Por lo tanto, los gravámenes deben imponerse conforme a la capacidad económica de los contribuyentes.

La siguiente jurisprudencia lo define como:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad

²⁰Tesis 1ª. CXXXVII/2009, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, septiembre de 2009, p. 446.

económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Amparo en revisión 243/2002. Gastronomía Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre. ²¹

El anterior criterio de jurisprudencia, hace referencia al momento en que el Estado al crear determinado impuesto debe ser congruente con la capacidad contributiva de los causantes, es decir, debe pagar más quién tenga mayor capacidad contributiva y menos él que la tenga en menor proporción; toda vez que la capacidad contributiva se vincula con la persona (física o moral) que se ve afectado en la disminución de su patrimonio al pagar una cantidad específica por ese gravamen al ser sujeto pasivo obligados a contribuir con el gasto público conforme lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV Constitucional, debiendo aportar una parte de sus ingresos, utilidades, rendimientos etc., a programas sociales del Estado.

²¹Jurisprudencia P./J.10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVII, mayo de 2003, p.144.

Carrasco Iriarte señala que por *proporcionalidad* se entiende “al aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad tributaria”.²²

Por su parte, Reyes Corona y Colín Zepeda mencionan que “esto implica que los sujetos pasivos (contribuyentes) deben contribuir en función de su *respectiva capacidad económica*, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos.”²³

Además, se complementa de:

1) Capacidad económica: Se trata de la liquidez que cuenta una persona para satisfacer sus necesidades. Carrasco Iriarte afirma que “la capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que tenga”.²⁴

La siguiente tesis aislada menciona:

MULTA, CUANTIFICACION DE LA. CAPACIDAD ECONOMICA DEL INFRACTOR. Al imponerse una sanción pecuniaria, como no se trata de cobrar una prestación debida a título de impuesto o derecho, sino de sancionar una conducta ilícita prevista en la ley, en principio es lícito que las autoridades tomen en cuenta la situación económica del infractor para cuantificar la multa dentro de las condiciones relativas a su levedad o gravedad, pues si la intención del legislador al imponer las multas es castigar al infractor y disuadir a los causantes de cometer infracciones, es claro que esa finalidad no se alcanza correctamente si por infracciones semejantes se imponen multas semejantes a causantes con una notoria diferencia en su capacidad económica, pues

²²Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, Editores Iure, México, 2013, p. 72.

²³Reyes Corona, Oswaldo G, Colín Zepeda Lorena Ivette, *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editoriales Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 14.

²⁴Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, editores Iure, México, 2013, p. 70.

la sanción resultaría más onerosa para el infractor económicamente débil. Por lo demás, en este aspecto, deberán razonarse cuidadosamente, no sólo las multas que se impongan sino también los argumentos mediante los cuales se impugne el monto de una multa que, a primera vista, no resulte desproporcionada a la capacidad económica del causante, dentro de los límites mínimo y máximo de la sanción, atentas las circunstancias de la infracción. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.²⁵

La tesis señalada refiere que para el momento en que la autoridad fiscal imponga una multa por el incumplimiento al infractor debe de tomar en cuenta la capacidad económica del mismo para evitar que sea desproporcionada.

De ahí que la capacidad económica coincidiendo con el autor citado es la riqueza que posee el contribuyente de sus bienes o las contraprestaciones que recibe y sustenta sus necesidades.

2) Capacidad contributiva. Carrasco Iriarte afirma que “las personas que tiene capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo sacrificio factible.”²⁶

La siguiente jurisprudencia de nuestros altos tribunales, define a la capacidad contributiva al tenor de lo siguiente:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos

²⁵Tesis 1e.T.C.C. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 46, sexta parte, p.67.

²⁶Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, editores lure, México, 2013, p.70.

públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.²⁷

Esta jurisprudencia refiere que se trata de la capacidad que tiene el gobernado de poder contribuir con el gasto público.

Reyes Corona y Colín Zepeda, mencionan “luego entonces, todo aquello que sea sujeto de recaudación, deberá por ende, satisfacer las necesidades y destino de uso de la contribución (presupuesto de egresos), por lo que estaríamos ante la verdadera y jurídica aplicación de esos tributos que ingresan al Estado, así como el erario verá la forma de que los mismos se lleven con prudencia de un tutor social, para ello implementando su aplicación directa e indirecta hacia los mexicanos, por lo que los mismos serán aplicados para y por el Estado, no teniendo ningún momento, porque ser destinados a otro rubro”.²⁸

Por lo que se puede definir de todo lo anterior, que la capacidad contributiva es cuando el contribuyente posee capacidad económica para solventar una carga tributaria sin que lo afecte al momento de pagar los tributos.

c) El siguiente Principio es el de Equidad, que consiste en la aplicación de la justicia en casos concretos, esto se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.

²⁷Jurisprudencia P./J. 109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p.22.

²⁸Reyes Corona, Oswaldo G, Colín Zepeda Lorena Ivette, *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editoriales Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 219.

La siguiente jurisprudencia menciona que la equidad implica:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.²⁹

El criterio refiere a que debe existir igualdad jurídica para las personas que se encuentran en una situación de hecho similar “iguales a los iguales, desigual a los desiguales” esto permite un trato equitativo de las autoridades competentes a los contribuyentes en situación similar y respetar su igualdad jurídica.

²⁹Jurisprudencia P./J.41/97, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo V, junio de 1997, p. 43.

Carrasco Iriarte afirma que “la equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y de generalidad.”³⁰

Reyes Corona y Colín Zepeda afirma “equidad: Justicia distributiva; es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad, moderación de la aplicación de la ley, principio de igualdad en cuanto a los tributos, su igualdad en cuanto a que los contribuyentes sean iguales frente a la norma sustantiva.”³¹

Este principio busca igualdad tributaria de todos los sujetos pasivos de una misma contribución.

Los subprincipios en materia fiscal versan en los requisitos necesarios e indispensables que se desprende del precepto constitucional contemplado en el artículo 31 fracción IV, que se refiere a que los impuestos deben ser claros al momento de establecer si va dirigido a actos o actividades determinadas, que pretendan gravar, sin un lenguaje oscuro o ambiguo para que no se preste a arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal o pueda caerse en premisas cuya interpretación por la autoridad o Tribunales puedan ser manipuladas, dejando en indefensión y creando inseguridad jurídica para el gobernado.

III. La seguridad jurídica y el derecho fiscal.

Otro tema importante para abordar de manera general por estar relacionada con la materia fiscal son los derechos fundamentales contemplados en nuestra Constitución, toda vez que hay garantías individuales que limitan el Poder del Estado y garantizan los derechos humanos de los hombres y para el análisis del tema brinda certeza y certidumbre jurídica a los contribuyentes respecto a una justicia tributaria. Por ello, debemos definir en modo general que son los derechos fundamentales para abordar por qué consideramos importante a la seguridad jurídica, razón por la cual, Miguel Carbonell, señala que los “**derechos fundamentales** son considerados como tales en la medida en que constituyen instrumentos de protección

³⁰Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6a edición, editores lure, México, 2013 p. 73.

³¹Reyes Corona, Oswaldo G, Colín Zepeda Lorena Ivette, *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editoriales Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 41.

de los intereses más importantes de las personas, puesto que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna...”; “...estamos hablando de la protección de los intereses más vitales de toda persona, con independencia de sus gustos personales, de sus preferencias o de cualquier otra circunstancia que pueda caracterizar su existencia.”³²

En esa tesitura, el derecho fundamental relevante para nuestro trabajo es el de seguridad jurídica por ser la garantía que guarda más relación con el Estado de Derecho, toda vez que las autoridades –carácter de Poder Supremo– se encuentran sujetas a la ley y solamente pueden hacer aquello que la misma les permita; es decir, una manera de controlar el poder del Estado, por medio del ordenamiento jurídico, debiendo respetar el funcionamiento y organización que se les designa como órganos públicos y su relación con el ciudadano.

Para Carbonell, se trata del “concepto formal de Estado de Derecho como Estado en el que las autoridades se encuentran sujetas a la ley (o más en general, a las normas jurídicas)”³³

Por otra parte la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1793, en el artículo 8, se realiza la definición del derecho de seguridad jurídica como: “... la protección acordada por la sociedad a cada uno de sus miembros para la conservación de su persona, de sus derechos y de sus propiedades...”³⁴

En ese contexto, es de las garantías más trascendente, la seguridad jurídica, de la Constitución, aunque no se encuentra definida de manera literal, misma razón por la que causa controversia porque no puede decirse si se encuentra en todo el ordenamiento o en un solo artículo. Sin embargo, para este análisis este derecho fundamental salvaguarda en una amplia dimensión las garantías de los gobernados al brindarles certeza respecto a las actuaciones de autoridad, entendiéndose estos como el conjunto de actos materiales o formales emitidos por las autoridades

³²Carbonell, Miguel. “*Los derechos Fundamentales en México*”, México, 2012, 5a edición. Editorial Porrúa, p. 5.

³³Carbonell, Miguel. “*Los derechos Fundamentales en México*”, México, 2012, 5a edición, editorial Porrúa, pp. 585.

³⁴Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, París, 1793.

correspondientes en función de representantes de Estado y cuyas actuaciones puedan afectar o menoscabar la esfera jurídica de los particulares o gobernados.

Su esencia consiste en limitar el poder por parte del Estado, para que este poder no tenga ventaja al interpretarse, por no ser clara para los gobernados, dotando a los ordenamientos jurídicos de principios y valores que protegen a los gobernados de cualquier exceso o abuso por parte de los servidores públicos, tales como la certeza y certidumbre jurídica; que abarca desde el proceso de creación de la norma, como observador de que se respeten los principios (proporcionalidad, equidad, progresividad, justicia, certeza, etc.) previstos en la Constitución; así como, publicar el contenido de esa ley con las formalidades exigidas para que los ciudadanos conozcan el alcance de aplicación y de manera evolutiva se acoplen a los supuestos de hecho plasmados como hipótesis dentro de esa norma con la finalidad de evitar ambigüedades o un lenguaje poco claro en las leyes respectivas.

En conclusión, la seguridad jurídica es un derecho muy amplio pues tiene que salvaguardar los siguientes derechos, cuyo marco legal se establece de igual manera, mismos que a continuación se enlistan:

1. **Derecho de acceso a la información pública** (artículo 6, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.)
2. **Derecho de petición** (artículo 8, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
3. **Derecho de posesión y portación de armas** (artículo 10 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
4. **Derecho de irretroactividad de la ley** (artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
5. **Derecho a la información consular. ley** (artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
6. **Derecho a los tribunales previamente establecidos. ley** (artículo 14, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
7. **Formalidades esenciales del procedimiento** (artículo 14, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),

8. **Actos privativos, fundados y motivados** (artículo 14, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
9. **Exacta aplicación de la ley en materia penal** (artículo 14, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
10. **Derecho de legalidad** (artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
11. **Inviolabilidad de domicilio** (artículo 16, párrafo octavo, fracción III, inciso B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
12. **Inviolabilidad de comunicaciones privadas** (artículo 16, párrafo noveno, 10 y 12 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
13. **Prohibición de la auto tutela** (artículo 17, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)
14. **Derecho a un proceso sin dilataciones indebidas** (artículo 17 y 20 fracción VIII, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
15. **Principio de presunción de inocencia** (artículo 20, inciso B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
16. **Derechos dentro del procedimiento penal** (artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
17. **Penas prohibidas, confiscación y decomiso** (artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
18. **Límite de instancias en el procedimiento** (artículo 23 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos),
19. **Derecho de propiedad** (artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) y;
20. **Derechos en materia tributaria** (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

De los temas importantes a desglosar, se encuentran las **formalidades esenciales del procedimiento**, cuya salvaguarda es la “Garantía de Audiencia”, a fin de evitar una indefensión a la parte afectada protegido el **debido proceso** al reunir con los requisitos estipulados por la Ley.

Por lo que todo acto de autoridad privativo o de molestia debe contener los siguientes lineamientos esenciales son:

- a) Ser llamado a juicio ante el órgano de autoridad competente para poder defenderse adecuadamente; previa,
- b) Mediante notificación personal que se realice al afectado, donde se indique el inicio del procedimiento y sus consecuencias, es decir, ¿quién lo acusa?, ¿de qué se le acusa?, ¿con que finalidad?
- c) Tener oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas de defensa, así como oponer excepciones,
- d) En el momento procesal oportuno tener el derecho de formular sus alegatos,
- e) Una resolución congruente, fundada y motivada que termine con las cuestiones en litigio.

Otro principio, que contempla la seguridad jurídica es el “derecho de legalidad”, contemplado en los artículos 14, párrafo cuarto y 16 de la Constitución, el cual menciona que las resoluciones o sentencias dictadas por el Juez competente deben dictarse: **a)** Apegado a la letra de la ley, **b)** a su interpretación jurídica o **c)** conforme a los principios generales del derecho; por lo que deben integrar e interpretar desde la determinación, creación y aplicación de los principios generales de derecho. Es decir, solamente la Autoridad competente puede hacer solo aquello que la ley le permite. El artículo 16 Constitucional, manifiesta los requisitos para emitir un acto de molestia son:

1. Establecer por escrito, previo marco legal (fundamentación) que indique la competencia de la autoridad para emitir el acto. En donde la ley mencione que solo esa autoridad puede conocer de dicho acto.
2. Que el acto de autoridad se presente por escrito para brindar certeza sobre su existencia, contenido y alcances.
3. Debe estar fundado y motivado el razonamiento de la autoridad, es decir, evitar la arbitrariedad del Juez. En otras palabras, debe contar con un sustento o respaldo legal (fundar) identificando la circunstancia producida (motivar) para emitir el acto mediante un razonamiento.

4. Debe tener firma autógrafa o la e. firma de la autoridad competente que lo emita.
5. Con lo mencionado, permite al particular defenderse del agravio en su contra de manera correcta.

De ahí que, la seguridad jurídica se trata:

a) De un derecho que establece lineamientos tipificados en la Constitución para justificar (fundar y motivar) la legalidad de las actuaciones de toda autoridad, toda vez que es una norma jerárquicamente superior, suprema y nadie está facultado para contradecir o alterar lo que se establezca en ella. En ese sentido, la fracción IV del artículo 31 Constitucional establece la obligación de los mexicanos a contribuir con los gastos públicos de manera proporcional y equitativa.

b) Busca brindar certidumbre, los cuales se encuentran al establecer requisitos u elementos esenciales para justificar las actuaciones de la autoridad competente, en materia fiscal se podría emplear como ejemplo cuando la autoridad correspondiente al establecer los elementos que componen el impuesto señala el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, exenciones, lugar y fecha de pago, infracciones y sanciones que debe contener con el objetivo de evitar arbitrariedades por parte de la autoridad.

c) Otorga certeza, esto significa que toda ley, supuesto o tema regulado en un ordenamiento, deben ser ciertos, claros, evitando lenguaje ambiguo para que pueda ser entendido por los gobernados, en la rama fiscal, debe fijar las formalidades esenciales y comprender elementos para que los contribuyentes adecuen su conducta a lo establecido en las normas fiscales a fin de evitar incertidumbre o abusos por parte de la autoridad competente por estar facultadas por el Estado para recaudar el tributo.

Finalmente, la seguridad jurídica es en materia fiscal un regulador de la conducta de la autoridad y que trasciende en la esfera jurídica del gobernado al momento de pagar la contribución o evitar cometer un delito fiscal, puesto por ser un principio de carácter económico debe colaborar en la inversión y recaudación a los gastos del Estado. Por lo que es necesario, entender los factores en los que se encuentra la certeza y la certidumbre jurídica para un mejor entendimiento, ya sea en la

creación, publicación o aplicación de la norma para lograr una exactitud de los principios que componen la norma.

IV. Las contribuciones y la autoridad fiscal.

1. Obligación Fiscal.

En este apartado es importante retomar que existen diversas formas para recaudar los recursos económicos por parte del Estado para satisfacer el gasto público; y entre ellos se encuentran los que provienen de ingresos tributarios, es decir, contribuciones que son aportaciones pecuniarias percibidas por el Estado, establecidas en ley, exigidas de manera directa y hasta coercitiva a los contribuyentes.

La justificación de recaudar los tributos por parte del Estado surge de las necesidades sociales que se presentan desde el momento en que el hombre vive en sociedad y como consecuencia del desarrollo, planeación y creación de una institución que regule y prevea dichas necesidades. Ahora bien, dentro de las funciones del Estado existen obligaciones a fin de mantener el bien común, tales como organizar, planear, administrar los recursos económicos que recaude a los gobernados para que se salvaguarden dichas carencias. De ahí que, es una obligación de todos colaborar al erario público y se encuentra contemplada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamento que además otorga a los contribuyentes garantías individuales de justicia fiscal y salvaguarda del derecho fundamental de seguridad jurídica, numeral que dice lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”³⁵

2. ¿Cómo se crea una contribución?

³⁵Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf

El Estado, a través del Poder Legislativo es el único con las facultades conferidas por la Constitución para crear, modificar, revocar o derogar los tributos cuyas erogaciones son destinadas a cubrir el gasto público, ello conforme a lo que disponen los artículos 72, 73 fracción VII y 74, fracción VII, 75 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que el artículo 74, fracción VII de la Constitución, menciona:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos...”³⁶

Ahora bien, se puede entender que la creación del tributo se realiza cuando el Congreso de la Unión sigue el proceso legislativo correspondiente; es decir, agota las etapas, desde la iniciativa por parte de la Cámara de Diputados para que posteriormente sea enviada a la Cámara de Senadores para su debate y discusión hasta ser aprobada también por el Presidente de la República en caso de no haber modificaciones se procederá a la publicación del tributo en el Diario Oficial de la Federación, que es cuando el contribuyente que se encuentre en el supuesto estará obligada a efectuar el pago correspondiente. Es decir, la facultad de crear las cargas impositivas inicia con el proceso legislativo de la ley respectiva que contiene el nuevo o modifica el tributo a cargo de los contribuyentes y finaliza cuando entra en vigor dicha ley.

³⁶Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 74, fracción IV, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf

Con lo señalado en párrafos anteriores, puedo advertir que el Estado cumple con su actividad financiera, básicamente al planear, desarrollar y administrar la política económica que servirá para proveer los recursos, administrarlos o invertirlos en la sociedad.

Para esto su función principal es la obtención de fuentes financieras destinadas a cubrir el gasto público del país; y para ello, el Estado a través de su poder tributario, en un acto de soberanía otorgado por el pueblo *puede crear contribuciones a través del Poder Legislativo para sufragar el presupuesto destinado al ejercicio anual fiscal.*

Así, el legislador gravará una actividad económica o hecho que traerá como consecuencia una carga impositiva fiscal, pero para ello, primero tenemos que definir *¿qué son las contribuciones?* Para López Guerrero, “las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobernado del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas”³⁷

La siguiente tesis aislada emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, define como “tributo”:

TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a

³⁷López Guerrero, Luis García, *Derechos de los Contribuyentes*, Cámara de Diputados, LVIII, Legislatura, Universidad Autónoma de México, primera edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p.4., <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/57/tc.pdf>

que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica. **DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**³⁸

La tesis antes invocada realiza una definición completa que abarca varios elementos que configuran a la contribución, coincidiendo en este análisis con lo dicho por nuestros altos Tribunales respecto a que, efectivamente, es una prestación patrimonial, coactiva, que el Estado impone a las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público.

³⁸Jurisprudencia I.15o.A. J/9, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXI, abril de 2010, p.2675.

De todo lo anterior, podemos concluir que *contribuciones* son aquellas aportaciones ya sea en especie o en dinero que de manera obligatoria debe efectuar el gobernado al Estado con la finalidad de salvaguardar las necesidades colectivas.

3. Especies de las contribuciones:

Las contribuciones son el género que pueden ser susceptibles de subdividirse en especies, y esto “surge al momento en que el legislador decide distribuir la carga financiera necesaria para el sostenimiento de los diferentes gastos públicos, ponderando si el reparto puede ser realizado, considerando además de la capacidad económica de los contribuyentes, otras, razones que justifiquen su asignación y el sostenimiento del gravamen”³⁹

En ese contexto, “el sistema impositivo o de recaudación tributaria, es el conjunto de medidas que ordenan la obtención de ingresos tributarios para financiar el gasto público; esto es, se compone del conjunto de contribuciones establecidas mediante ley y que se aplican en un país al momento determinado”⁴⁰ Por lo que en México nuestro sistema de recaudación conforme al Código Fiscal de la Federación en el artículo 2, establece la clasificación de las contribuciones, de la siguiente manera:

A) Impuestos: Contemplado en la fracción I del artículo en cita. Se define como aquellas “contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo”.⁴¹

Para Carrasco Iriarte “una de las características de los impuestos es que son obligatorios y no se recibe una prestación inmediata por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cuando los paga,

³⁹ Carballo Balvanera, Luis, *Derecho Fiscal I, Volumen I*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2018, p.370.

⁴⁰ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Lo que todo contribuyente debe saber, México, 08 de diciembre del 2015, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf, p. 38.

⁴¹ Código Fiscal de la Federación, artículo 2, fracción I, Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

pues los ingresos que obtiene el físico por esa contribución se revertirán a la población por medio de obras públicas o servicios públicos para la comunidad”⁴²

Los impuestos entonces es el tributo que cada contribuyente debe pagar para contribuir con el gasto público para sufragar las necesidades colectivas.

B) Aportaciones de seguridad social: Se encuentran en la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que las conceptualiza como “las 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 en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”⁴³ Y son aquellos aportes que el Gobierno Federal consigna a fin de cubrir pensiones, subsidios y otras necesidades de seguridad social a través del Instituto de Seguridad Social.

C) Contribuciones de mejoras: La fracción III del artículo invocado, menciona que son “las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.”⁴⁴

Carrasco Iriarte menciona que “la contribución de mejoras” se ubica dentro de un concepto más amplio: el de contribuciones especiales, que se definen a su vez como una prestación establecida en la ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a los

⁴²Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, editores Iure, México, 2013, p. 139.

⁴³ Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019, Código Fiscal de la Federación, artículo 2, fracción II*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

⁴⁴ Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019, Código Fiscal de la Federación, artículo 2, fracción III*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”⁴⁵

Están dirigidas aquellas personas que deben efectuar una carga impositiva fiscal por tener una concesión o algún beneficio por efectuar una obra o realizar un servicio público.

D) Derechos: Contenido en la fracción IV del mismo artículo, que las define como “las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”⁴⁶

Carrasco Iriarte afirma que son “derechos” las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, porque prestan servicios exclusivos del Estado”.⁴⁷ Se trata del pago que se debe efectuar por recibir un servicio por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público del país.

Por otro lado, en la legislación federal están las contribuciones accesorias y los aprovechamientos, mismos que de forma general se definirán:

E) Estas contribuciones accesorias, están previstas en el artículo 2° párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación que establece que se tratan de recargos, sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por ser aportaciones accesorias a las contribuciones.

⁴⁵Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I, Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, editores lure, México, 2013, p. 145.

⁴⁶ Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019, Código Fiscal de la Federación, artículo 2, fracción IV*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

⁴⁷Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I, Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, editores lure, México, 2013, p. 143.

Cutberto Simón Medina Ortega denomina como **contribuciones accesorias** a los pagos que se efectúan por el retraso en tiempo establecido para una contribución, cuyo recargo, multa es cobrado por el fisco cuya finalidad es imponer una herramienta de sanción por el incumplimiento fomentando se pague oportunamente el tributo.

F) De igual forma, los **aprovechamientos** se encuentran previstos en el artículo 3° del Código Fiscal Federal y abarcan a los créditos fiscales (artículo 4 del citado Código), a las cuotas compensatorias del comercio exterior, así como a las multas tanto administrativas como jurisdiccionales.

Igualmente, existen ingresos financieros que obtiene el Estado por consentir la realización de determinadas actividades financieras que reportan ingresos para poder desempeñar actividades gubernamentales y de salvaguarda para el gobernado y están vinculados con flujos de capital y dinero dentro del Estado con relación a otros Estados. Ejemplos: Productos, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y decomiso.

Carballo Balvanera afirma que “Los titulares de las contribuciones en nuestro país, son los cuerpos políticos fundamentales de nuestra organización constitucional: la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios. La Constitución confiere la potestad contributiva exclusivamente a esos cuerpos políticos, por lo que una vez que dicha potestad se ejerce por el legislador competente, respecto de cada uno de ellos, el ente público queda legitimado con el carácter de titular de la contribución que se cause y del producto recaudado”⁴⁸ Asimismo, también del contenido del artículo 31, fracción IV Constitucional, siguiendo con lo que menciona Carballo Balvanera, las contribuciones las clasifica en federales, estatales y municipales cuyo cobro de estas cargas impositivas fiscales deberán ser proporcionales y equitativas respecto a la capacidad económica del contribuyente.

Entonces, una vez que tiene vigencia en la ley respectiva, la contribución en específico –principio constitucional de legalidad contributiva–, se estipula en la misma un hecho generador, una adecuación de determinado acto concreto creando una *obligación contributiva*” para el contribuyente que deba

⁴⁸ Carballo Balvanera, Luis, *Derecho Fiscal I, Volumen I*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2018, p.390.

efectuar el pago del tributo a favor de dicho ente público; en ese sentido, el contribuyente que se encuentra en ese supuesto se le conoce como sujeto pasivo.

Razón por la cual, el legislador al crear dicho tributo describió un **hecho generador**, por lo que es necesario definirlo, y se trata del supuesto previsto en el ordenamiento jurídico, el cual contempla un presupuesto que en caso de hacer o no, podría ocasionar una consecuencia como incumplimiento a su obligación fiscal. Carrasco Iriarte, lo define como “el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”⁴⁹

De ahí, que como he señalado al crearse los tributos se establecen los elementos substanciales que lo componen, los cuales a continuación se desarrollarán.

4. Los elementos substanciales que deben contener las contribuciones son:

A) Objeto: Consiste en gravar los actos o actividades sujetos a pago por una ley en una actividad específica. Carrasco Iriarte afirma que el objeto de la obligación tributaria consiste “en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco”⁵⁰

B) Sujeto: Las personas obligadas específicamente por la Ley para pagar el tributo por los actos o actividades que realicen en territorio nacional. Carrasco Iriarte menciona que son “sujetos pasivos de las contribuciones los siguientes: a) Sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos; b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva; y c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda de otro, más no tienen una obligación fiscal directa.”⁵¹

⁴⁹Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I, Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, Editores Iure, México, 2013, p. 153.

⁵⁰Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I, Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6ª edición, Editores Iure, México, 2013, p. 151.

⁵¹Ibidem.

...**C) Base:** Es el valor neto del acto o actividad sobre la que aplica directamente la tasa o tarifa según la Ley. Carrasco Iriarte señala que “es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones y reducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable.”⁵²

D) Tasa: Se refiere al pago a efectuar (cuota) por la actividad gravada, puede estipular un porcentaje o cantidad fija entre un estándar de mínimo y máximo. Carrasco Iriarte menciona que “es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto por pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber: a) Tasa fija. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa; b) Tasa proporcional. No varía la tasa, pero sí la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente; c) Tasa progresiva. En la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso; d) Tasa regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.”⁵³

E) Época de pago: Es la fecha límite establecida en ley para efectuar el pago de la contribución.

F) Exenciones: Es una anulación, extinción a una determinada actividad o determinado sujeto “gravable” por una contribución específica. Ponce Gómez y Ponce Castillo mencionan que “la exención es una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica...”⁵⁴

G) Accesorios. Son aquellos recargos que se efectúan a un sujeto por incurrir en mora por el pago inoportuno en la época de pagos de una contribución correspondiente.

⁵²Ibídem.

⁵³Ibídem.

⁵⁴Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho fiscal*, 2ª Edición, Banca y Comercio, México, 1997, p.96.

De lo anterior, se infiere que el impuesto debe estar fundamentado en una ley, ser continuo, coherente, simple, para crear certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes buscando distribuir el gasto público recaudado por el Estado en necesidades sociales, sin que ello signifique que deben aumentar las cargas impositivas; por lo que todo gravamen deberá estar fundado y motivado por ser un acto de autoridad. Razón por la cual, en caso de existir una reforma que modifique el impuesto, debe ser publicado con las formalidades de ley para que los gobernados se adapten al cambio.

5. Los límites al Poder Legislativo para crear contribuciones.

Los límites al Poder Legislativo se desprenden del contenido del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, que establece los derechos constitucionales tributarios con los que cuentan los contribuyentes, los cuales son: la reserva de ley que es la facultad otorgada al Poder Legislativo de forma única para crear tributos, ello conforme a los principios de proporcionalidad y equidad, asimismo, debe respetar la capacidad contributiva de las personas que deban de efectuar el pago pues solamente son creados los impuestos para cubrir el gasto público.

6. ¿Qué sucede una vez creada la contribución con los demás Poderes, tanto el Ejecutivo como el Judicial?

Tomando en consideración que guardan relación entre los Poderes del Estado, una vez que finaliza la creación del tributo por parte del Poder Legislativo que es cuando se publica la ley, el Poder Ejecutivo es quién se encarga de la recaudación y administración de los recursos económicos, por ser quién tiene el vínculo entre el Estado (a través de su autoridad fiscal) y el gobernado (como contribuyente) por ser las personas obligadas a pagar las cargas tributarias.

De ahí que, solamente el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cobrar las contribuciones por ser la autoridad fiscal competente y lo realiza a través de su órgano desconcentrado “Servicio de Administración Tributaria (SAT)”. Los artículos 1°, 2°, 3° y 7°

fracciones VII y XII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, los cuales a continuación se transcriben:

“Artículo 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:
...**VII.** Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; y, **XII.** Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.”⁵⁵

Estos artículos son el fundamento legal que le confiere al Servicio de Administración Tributaria las atribuciones necesarias para ser la autoridad que puede ejercitar las facultades de comprobación estipuladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que más adelante abordaremos.

⁵⁵Ley del Servicio de Administración Tributaria, Artículos 1°, 2°, 3° y 7.

Por otra parte, el Poder Judicial a través de sus tribunales competentes tiene la facultad de interpretar de forma supletoria las leyes especiales o la legislación fiscal en los casos donde surjan conflictos entre particulares y el Estado (aunque parte de estos, se resuelve con el Poder Ejecutivo) a causa de los impuestos o cuando el contribuyente se presume incurrió en la responsabilidad de cometer un delito fiscal cuyo resultado típico es la afectación, menoscabo, destrucción del bien jurídico tutelado por el fisco que en este caso es el erario público y la puesta en peligro del sistema de recaudación fiscal.

7. ¿Cuál es la relación entre el Fisco y los contribuyentes?

La relación jurídica tributaria entre los representantes de Estado (autoridad fiscal) y el contribuyente, surge con la creación de una ley especial que contiene el tributo que es regulado por la legislación fiscal, esto a través de supuestos denominados hechos generadores o imponibles, que da origen a exigir el cobro a los contribuyentes como obligación tributaria y al fisco el derecho de exigir el cobro de las cargas impositivas.

En ese tenor, el medio de control que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha ejercido para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes es el *Registro Federal de Contribuyentes*, en el cual los gobernados dependiendo de su régimen realizan sus declaraciones periódicas o en cumplimiento de sus obligaciones fiscales, toda vez que el contribuyente tiene que auto determinar el monto de la carga tributaria a pagar de acuerdo a su riqueza y debe liquidar su adeudo fiscal ante el titular de Hacienda para inferir que cumplió cabalmente con sus obligaciones tributarias. Pero para ello, necesita que el ordenamiento fiscal sea claro para evitar errores o falta de certeza jurídica que traiga como consecuencia el incumplimiento total y parcial y posteriormente la determinación de un crédito fiscal por la autoridad correspondiente.

Las disposiciones en materia fiscal emplean una serie de derechos y obligaciones a los contribuyentes, y dependerá del caso concreto para la carga correspondiente al causante; sin embargo, es preciso recordar que todo gravamen debe estar previamente establecido en su ley especial correspondiente, de forma clara, precisa y certera estableciendo los elementos básicos

relativos al mismo; en donde se señale: a qué personas va dirigida el cumplimiento de dicha obligación tributaria, el objeto, hecho generador, la base gravable, tarifa, tasa, forma y lugar de pago con la finalidad que el contribuyente cuente con los medios de defensa necesarios para los casos de actos ilegales por parte de las autoridades fiscales.

Dentro de los derechos con los que cuentan los contribuyentes, está un organismo especializado en materia fiscal, denominado Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que brinda asesoría, representación y defensa a través de quejas, reclamaciones y acuerdos conclusivos, a nivel federal para garantizar los derechos que tienen los contribuyentes a recibir una justicia para velar por el cumplimiento que han efectuado los mismos.

Por otra parte, dentro de los deberes del contribuyente están el permitir que la autoridad fiscal inspeccione y revise la información que considere pertinente según el tratamiento fiscal correspondiente a efecto de corroborar que la ha realizado en forma oportuna, clara y transparente sus obligaciones tributarias. Esto surge porque se ha creado una relación entre el contribuyente y la autoridad fiscal al encontrarse en una igualdad jurídica de derechos y obligaciones fiscales, con la exigencia de que la autoridad fiscal puede exigir el pago de la carga impositiva fiscal.

Así la autoridad fiscal goza de facultades de comprobación para revisar o vigilar a los gobernados y al detectar que el contribuyente incumplió total o parcialmente con su crédito tributario ante el fisco o fue de manera incorrecta procederá con *la determinación de un crédito fiscal*; que es la consecuencia al incumplimiento a la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo.

8. ¿Qué son las facultades de comprobación?

Las facultades de comprobación son aquellas atribuciones discrecionales conferidas a la autoridad para poder revisar a cualquier contribuyente que considere necesario para verificar el cumplimiento de su obligación fiscal respetando las formalidades esenciales del procedimiento, así como los derechos humanos y garantías constitucionales.

Son diferentes los actos de comprobación contemplados en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 42. Los objetivos de las facultades de comprobación, son: 1) advertir los casos de la comisión de delitos fiscales; 2) comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros han cumplido con las disposiciones fiscales; y 3) para auxiliar a proporcionar información a otras autoridades fiscales. Acto de autoridad que debe estar sujeto al principio de legalidad establecido en los artículos 14 y 16 Constitucional a fin de evitar abusos y con el objetivo de verificar el cumplimiento a las obligaciones tributarias del gobernado. Numeral 42 que a continuación se transcribe:

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

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Se deroga.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y

documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación...”⁵⁶

Son diversas como menciona el artículo anterior las facultades de comprobación, en cuyos casos dependerá si se rijan dentro de una visita domiciliaria o fuera de una visita domiciliaria, también es preciso advertir que se pueden llevar de manera simultánea facultades de contribución al mismo contribuyente por diferentes ejercicios fiscales o documentos, por no ser los mismos hechos al respecto deberán en la orden, o acto especificar fundando y motivando que documentos o información requieren verificar para el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

A continuación, se esquematiza las facultades de comprobación, mismas que son:



⁵⁶Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019, Código Fiscal de la Federación, artículo 42*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

En ese tenor y con la finalidad de no ser reiterativos en este estudio con lo mencionado en el artículo 42 antes invocado del ordenamiento fiscal, se procederá a desarrollar las facultades de comprobación que se consideran más importantes para este estudio, las cuales son:

A) Visita domiciliaria. Prevista en los numerales 42 fracciones II y III a 50 del Código Fiscal Federal. Consiste en la facultad de comprobación que realiza la autoridad fiscal en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero para revisar la contabilidad, mercancía y bienes de los mismos con la finalidad de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Previo a la visita, debe emitirse una “orden de visita” con las formalidades y requisitos señalados en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal Federal, mismos que son:

Artículo 38 Código Fiscal Federal	Artículo 43 Código Fiscal Federal
a) Documento por escrito.	a) Lugar o lugares en donde se llevará acabo la visita.
b) Autoridad que emite el acto.	b) Nombre de los funcionarios que realizaran la visita.
c) Lugar y fecha de la emisión.	c) Nombre del visitado.
d) Estar fundado y motivado el acto de molestia en donde se señale el objeto de la visita.	
e) Firma del funcionario.	

Los artículos 44 a 46 del citado Código establecen el desarrollo de la visita y las formalidades, así como los requisitos para llevarse a cabo; por lo tanto, de manera general las enunciare:

a) Notificación que debe llevarse a cabo previo a fecha y hora señaladas para la celebración de la visita en el domicilio fiscal que estuviese señalado en la orden de visita. Para el caso en que el visitador se presentará en el domicilio mencionado y no encontrarse el contribuyente al que deba practicarse la diligencia se le dejará citatorio para el día siguiente atiende la orden de visita; si no se dejará con la persona que se encuentre en el lugar.

b) El artículo 44 fracción II, menciona que una vez que el contribuyente al que se le realizará la visita tiene conocimiento a través del citatorio de la misma e informa que se cambió de domicilio, la visita se realizará en el nuevo domicilio proporcionado por él, aunque cuando también conserve el anterior domicilio como “local” la autoridad competente podrá acudir y realizar la visita también en este.

c) **Debe identificar el visitador.** Al iniciar la visita y de conformidad con el artículo 44 fracción III del Código Fiscal, los visitadores deberán identificarse con quien atienda la diligencia.

d) Los dos **testigos** serán designados conforme a lo que establece la fracción III del artículo mencionado, por la persona que atienda la diligencia deberá señalarlos. En caso de que los testigos no acepten, dejen la visita antes de concluida o no se presenten, el visitado designará nuevos y en caso de negativa, el visitador designará quienes serán los que deban sustituirlos y lo asentaran en el acta respectiva.

e) De conformidad con el artículo 46 fracción I, **se levantará un acta** donde se hará constar las circunstancias de hechos, omisiones que tuvieron conocimiento durante la visita practicada el visitador, pues dichos acontecimientos al ser plasmadas en actas constituyen prueba de la existencia de esos hechos u omisiones encontradas.

f) Durante la visita se podrán **levantar actas parciales y complementarias** las cuales podrán constar hechos, omisiones y circunstancias específicas de las que se tenga conocimiento durante el desarrollo de la visita. Estas actas formaran parte de la integración del acta final. Sin embargo, una vez levantada el acta final no se realizará ninguna otra. Ello de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del citado artículo 46.

Además, para los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de un hecho, circunstancia u omisión que indiquen el incumplimiento al ordenamiento fiscal procederá a consignarlo constatando en el acta parcial esta eventualidad y será hasta el acta final la autoridad fiscal deberá mencionar dicha circunstancia. En ese sentido, el contribuyente podrá en el término de 20 días contados a partir de la emisión del acta parcial y hasta el levantamiento del acta final, para presentar la documentación, libros o registros a fin de desvirtuar los hechos u la omisión o podrá corregir su situación fiscal, plazo que

podrá tener prórroga de 15 días más cuando en el término de los 20 días lo solicitaré el mismo contribuyente. Una vez levantada el acta final y si el contribuyente no realizó algún acto tendiente a desvirtuar, se tendrán por consentidos los mismos.

g) El artículo 45 del citado código, señala las **obligaciones de la persona que atiende la visita, de los representantes**; entre ellas esta: a) permitir el acceso al lugar a el visitador designado por la autoridad competente, b) proporcionar la información correspondiente con la finalidad de acreditar las obligaciones fiscales, quienes podrán sacar copias previo cotejo con las originales, las cuales serán anexadas en las actas parciales o final, c) permitir revisar los bienes, mercancías o cualquier otro medio de almacenamiento que tengan los visitadores en el lugar; y d) así como los discos y medios electrónicos a fin de que la autoridad revise la contabilidad a través de los sistemas de registros electrónicos autorizados por la autoridad fiscal competente.

El artículo 53 del Código Fiscal, señala los términos en que los visitadores deberán presentar los documentos e informes del contribuyente con motivo de sus facultades de comprobación a las autoridades fiscales:

1. De manera inmediata, cuando se traten de libros y registros relacionados a la contabilidad.
2. Hasta 06 días, contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la visita, cuando sean documentos necesarios y que deba tener en su poder el contribuyente.
3. Para los demás casos 15 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación; y podrá ampliarse hasta 10 diez días más.

La fracción VI del artículo 46 menciona que en el cierre del acta final sino estuviese el visitado o su representante, se dejará citatorio para que el día siguiente a una hora determinada se levante; en caso, de no estar presente, se levantará ante quien estuviere presente en el lugar o la persona que atiende la diligencia y los testigos firmarán el acta dejando copia al visitado. Si una de las partes se negará a firmar se asentará en el acta.

El artículo 46-A del citado Código, menciona los plazos para finalizar las visitas los cuales son: a) 12 meses máximo contados a partir de la notificación de inicio de las facultades de comprobación por

parte de la autoridad al contribuyente; b) hasta por 18 meses cuando se trate de contribuyentes que integran el sistema financiero o aquellas personas morales pertenecientes a instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, e los almacenes generales de depósitos, arrendadoras financieras y uniones de crédito; y c) hasta dos años cuando la autoridad fiscal o aduanera solicite información del contribuyente a otras autoridades extranjeras de acuerdo al artículo 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o cuando la aduana lleve verificación de origen a exportadores o productores de otros países.

De acuerdo al siguiente criterio jurisprudencial, las consecuencias impuestas a la autoridad fiscal para los casos en que exceda el plazo establecido en el primer párrafo del artículo 46- A del ordenamiento fiscal, serán:

VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE O DE ESCRITORIO. EL PLAZO MÁXIMO QUE ESTABLECE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA SU CONCLUSIÓN CONSTITUYE UN DEBER DE INELUDIBLE CUMPLIMIENTO. De conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades cuentan con facultades discrecionales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, cumplan con sus obligaciones tributarias mediante la práctica, entre otras acciones, de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio; sin embargo, tales actuaciones están sujetas a la garantía de inviolabilidad domiciliaria y demás formalidades que consigna el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, una de las exigencias legales que deriva de dichas garantías, consiste en que las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio concluyan dentro del plazo máximo señalado en el primer párrafo del artículo 46-A del citado Código, contado a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación, advirtiéndose que dicho plazo ya no es discrecional, pues ese párrafo señala que las autoridades "deberán" concluir la visita o revisión dentro del indicado plazo, de manera que si no lo hacen, se actualizan los supuestos del párrafo último del mencionado precepto, a saber: a) la conclusión o terminación de la visita o revisión en esa

fecha, b) que la orden quede sin efectos, es decir, que no pueda ya producir consecuencias legales, y c) que todo lo actuado quede insubsistente.⁵⁷

El criterio señala que la autoridad fiscal al no cumpla con los plazos establecidos en dicho numeral; se considerara que término la revisión en esa fecha, o la orden la no podrá tener consecuencias legales o se quedará insubsistente, teniendo como consecuencia que el acto que ejerza a través de las facultades de comprobación queden en nulidad lisa y llana.

De conformidad artículo invocado, los plazos se podrán suspender por: I) huelga, II) fallecimiento del contribuyente y hasta que no se designe representante legal en la sucesión, III) En los casos que el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales; tratándose de reposición del procedimiento de oficio por parte de la autoridad fiscal sin exceder 2 meses a partir de que se le haga notificación al contribuyente de la reposición de procedimiento y IV) en los casos de fuerza mayor o caso fortuito. Para los casos de la visita domiciliaria o revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de la autoridad fiscal, el contribuyente interponga algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, se suspenderán hasta que se dicte sentencia definitiva del acto reclamado.

En caso de que la autoridad no levante acta, no notifique el oficio de observaciones o la conclusión de la revisión dentro del plazo señalado la orden quedará sin efectos y todo lo derivado de ella.

Se podrá realizar reposición de oficio del procedimiento por parte de la autoridad fiscal cuando no se ajuste a lo señalado por la legislación fiscal de acuerdo al artículo 46 fracción VIII del citado Código. Se podrá realizar nueva visita domiciliaria al mismo contribuyente cuando comprueben hechos diferentes a los revisados la autoridad fiscal, y previa nueva orden de visita de conformidad con el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal.

Dentro de los actos de comprobación de las autoridades fiscales, como ya mencionamos se encuentra las visitas domiciliarias, pero en la fracción V, del artículo 42 se señala en forma específica

⁵⁷Jurisprudencia, 2a./J. 1/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIX, enero de 2004, p. 268

para **verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet “CFDI”**, asimismo, menciona que puede también verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; así como del cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón ó registros establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las maquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que este sea autentico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del Código Fiscal Federal.

En ese tenor, es importante que el contribuyente debe saber cuáles son sus obligaciones al expedir los comprobantes fiscales porque este tipo de revisiones el auditor tiene como finalidad: a) Verificar que se realicen y b) que sea de forma correcta; en caso contrario, procederá a levantar el acta correspondiente con las irregularidades que detectó; para posteriormente formular la resolución del acto administrativo dándole a conocer al contribuyente la multa o en caso de reincidencia la clausura preventiva de 3 a 15 días tal como se manifiesta en el artículo 83 fracción VII correlacionado con el artículo 84 fracción IV ambos del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, los contribuyentes ya sean personas físicas o bien las personas morales con fines lucrativos o no lucrativos, están obligadas a expedir comprobantes fiscales por los ingresos que perciban o por los actos o actividades que lleven a cabo, sin importar el Régimen fiscal en que se encuentren a través de un Comprobante Fiscal Digital por Internet “CFDI”, salvo cuando dicha persona a la que se le vende o presta un servicio no cuenta con su Registro Federal de Contribuyente razón por la cual está obligada a expedir un comprobante simplificado, es decir, una nota de venta, un ticket, estos comprobante simplificados serán entonces emitidos al público en general que no solicita una factura electrónica y se aplicará cuando el importe de venta sea inferior a \$100.00.

Los comprobantes fiscales al ser emitidos deberán ser llenados conforme a las formalidades y requisitos que establecen los artículos 29 y 29A del Código Fiscal de la Federación.

B) Revisión de Gabinete: Contemplada en los artículos 42 fracción II y 48 del Código Fiscal, se refiere aquellos casos en que la autoridad le requiere información (documentos, datos o informes) por escrito al contribuyente, responsable solidario o terceros y a su vez deben proporcionar en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de la autoridad, fuera de una visita domiciliaria; es decir:

a) Inicia con la expedición de la orden de revisión de escritorio o de gabinete por parte de la autoridad fiscal conforme a lo mencionado por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, misma que debe estar fundada y motivada en donde de manera precisa mencione la información que requiere, la categoría que tiene el contribuyente, la facultad de comprobación que ejercerá la autoridad, el ejercicio fiscal o periodo a revisar, la denominación de la contribución, debe indicar el lugar donde se practicará la revisión y el plazo en el cual deberá proporcionar los documentos e informes (relativa a sus cuentas bancarias) el contribuyente requerido; todo ello, con la finalidad de que se brinde seguridad jurídica al contribuyente evitando un exceso o ejercicio indebido en la revisión en perjuicio del contribuyente.

b) La notificación deberá realizarse conforme lo establecido en el numeral 134 del citado código. Podrán entenderse, que es legal la notificación practicada personalmente a la persona con quién se atendería, representante o solidario.

c) Conforme al numeral 48, fracción III del Código Fiscal, **los libros o documentos los hará llegar de forma personal el contribuyente requerido o su representante legal**, de acuerdo con lo establecido en la orden de revisión que señala específicamente los documentos, lugar, plazo, etc.

d) La autoridad fiscal de acuerdo con la fracción IV, del artículo 46 citado, podrá realizar oficio de observaciones cuando en la revisión de la información proporcionada se tenga conocimiento

de hechos u omisiones del incumplimiento a las disposiciones fiscales por lo que deberán hacer constar en forma circunstanciada lo ocurrido en el oficio de observaciones.

e) Una vez realizado el oficio de observaciones se le notificará al contribuyente de conformidad con el artículo 48 fracción I, en los mismos términos.

f) Por lo que una vez notificado el contribuyente, el responsable solidario o tercero, correrá al día siguiente un término de 20 veinte días para presentar información (documentos, libros, informes) con la finalidad de desvirtuar las acusaciones asentadas en el oficio de observaciones; en caso de que en la revisión se verifiquen varios ejercicios fiscales podrán solicitar una ampliación por el plazo de 15 días más. De acuerdo con la fracción VI del citado numeral.

g) En los casos en que el contribuyente no realice alguna manifestación en el plazo concedido, una vez fenecido el mismo, se tendrán por consentidos. Por otro lado, también durante el plazo el contribuyente podrá corregir su situación fiscal y una vez hecho, presentará copia a la autoridad fiscal.

h) Se puede concluir la revisión de escritorio o gabinete: por el solo transcurso del tiempo, otro supuesto es con notificación que la autoridad fiscal realice del oficio de observaciones, también con la notificación de oficio de conclusión, de acuerdo con el artículo 48, último párrafo o 46-A del citado código.

C) Revisión de dictamen: De acuerdo a lo establecido en los artículos 42 fracción IV, 52 y 52-A del Código Fiscal Federal, se trata de aquella facultad de comprobación que realiza la autoridad competente con el contador público del contribuyente, quien previamente deberá estar inscrito ante el padrón de contadores públicos expedidas por los colegios o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y tener una experiencia mínima de 3 años en la elaboración de dictámenes fiscales.

El dictamen deberá estar conforme al Reglamento y Código Fiscal y con el mismo deberá acompañar un informe sobre la revisión de la situación financiera del contribuyente; asimismo

deberá presentarse a través de los medios electrónicos de acuerdo a los requisitos señalados por el Servicio de Administración Tributaria. Pues se presumirán como ciertos de acuerdo al artículo 52 párrafo primero del ordenamiento fiscal: los hechos afirmados en los dictámenes por ser realizados por un contador autorizado que versarán sobre estados financieros, operaciones de enajenación de acciones que realice, en cualquier caso, que tenga repercusión fiscal, con relación al cumplimiento de las disposiciones fiscales o aclaraciones que formulen en sus dictámenes.

De ahí que, cuando la autoridad fiscal en pleno ejercicio de sus facultades de comprobación revise los dictámenes; primero requerirá al contador público que haya formulado el dictamen la información en la cual deberán estar incluida los estados financieros del contribuyente dictaminados para efectos fiscales, con los papeles de trabajo elaborados por el contador público con motivo de la auditoría y toda aquella información que se considere pertinente para verificar el cumplimiento a las obligaciones fiscales por parte del contribuyente. En caso de considerar incompleta la información podrá solicitar de acuerdo con el artículo 53-A del citado código la información en los plazos señalados sino podrá hasta solicitar al contribuyente, responsables solidarios o terceros la información y documentación para corroborar si son ciertos los datos mencionados en el dictamen (solicitud que se hará por escrito y notificando copia de la misma al contribuyente). El plazo máximo para esta revisión es de máximo 06 meses.

Cuando se determine irregularidad, será notificada al contador público en un plazo que no excederá de 06 meses contados a partir de la revisión de dicho dictamen, para que manifieste, exhiba los medios probatorios que considere pertinentes a fin de desvirtuar tales hechos u irregularidades, en el plazo de 15 días siguientes a que surta efectos dicha notificación. Por lo que la autoridad fiscal, agotada la etapa probatoria, emitirá su resolución antes de 12 meses de acuerdo a los plazos señalados en la fracción I del artículo 52.

En los casos en que se determine que el contador no dio cumplimiento a las disposiciones fiscales se dará aviso de inmediato por escrito al colegio profesional y en su caso a la Federación de Colegios Profesionales al que pertenezca el contador público en donde se exhortara o amonestara al mismo o suspenderá hasta por 3 años su registro de contador.

Para finalizar este capítulo, es necesario resaltar que el contribuyente deberá ser notificado por la autoridad fiscal que ejercerá específicamente una de sus facultades de comprobación estipuladas en el artículo 42 en cualquiera de sus fracciones del Código Fiscal con la finalidad de revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, los artículos 12 a 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece los derechos y garantías en el procedimiento de comprobación que goza el contribuyente, las cuales son:

a) Que el acto de autoridad debe estar fundado y motivado y reunir los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que dice:

“**Artículo 38.-** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa...”⁵⁸

b) Que se informe al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades su derecho a corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer ese derecho –mediante la declaración

⁵⁸ Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019, Código Fiscal de la Federación, Artículo 38*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

normal o complementaria– cuyo término es hasta antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas; **c)** Deben entregarle una copia de la declaración complementaria a la autoridad competente; **d)** Los contribuyentes pagarán una multa de 20% de las contribuciones omitidas cuando el infractor efectuó su pago iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; y **e)** Las autoridades fiscales tendrán el tiempo de 06 meses para determinar el monto de las contribuciones omitidas con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, entre otras que vienen en dicha Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

D) Las revisiones electrónicas; es un acto de comprobación con el que cuenta la autoridad fiscal – regulada en los numerales 42, fracción IX, 53-B y 76 del Código Fiscal de la Federación–para vigilar y revisar los documentos e información que aporta el contribuyente a través del Buzón Tributario, que es la herramienta con la que cuenta el fisco para notificar y requerir a los contribuyentes la información requerida y a su vez, por este medio ellos envíen a las autoridades fiscales la documentación e información requeridas.

En ese tenor, una vez que la autoridad fiscal analice la información que obra en su poder dará a conocer mediante una resolución provisional las irregularidades u omisiones de las contribuciones respectivas; por lo que una vez que se le notifique al contribuyente:

a) El contribuyente contará con un término de 15 días siguientes a dicha notificación para manifestar lo que a su derecho convenga así como exhibir la documentación correspondiente –pruebas- para desvirtuar las irregularidades o acreditar el cumplimiento a su obligación tributaria correspondiente.

b) Podrá aceptar la resolución o pre liquidación el contribuyente y pagar junto con los accesorios las omisiones impuestas, en este caso, se le aplicara un descuento siempre y cuando lo realice en los 15 días siguientes a la notificación de dicha determinación.

En el caso contrario, que el contribuyente no realice alguna manifestación al respecto de forma voluntaria y en el tiempo oportuno dicha resolución será definitiva y a través del procedimiento administrativo de ejecución la autoridad fiscal podrá hacer exigible las cantidades determinadas.

Iniciado el procedimiento administrativo, la autoridad correspondiente:

l) Solicitará al fisco y al contribuyente mediante un segundo requerimiento, los datos y medios de prueba que estime contundentes dentro del plazo de 10 días, una vez concluidos se tendrá por perdido el derecho para realizarlas las manifestaciones correspondientes sobre las omisiones que se detectaron en la Revisión Electrónica.

Asimismo, tiene el deber de hacer del conocimiento a través del Buzón Tributario al contribuyente de su derecho a que lo representen legalmente o que cuenta con asesoría gratuita por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), en los términos de lo dispuesto por el antepenúltimo, penúltimo y último párrafos del artículo 42 del Código Fiscal Federal.

Ambrosio Michel afirma que “los actos de las autoridades fiscales que constituyen las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, vale la pena señalar que las mismas no constituyen un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio que afecten las defensas del particular, ya que se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa tendientes a la comprobación de disposiciones fiscales, de tal forma que en caso de que dichas autoridades no hubieran apegado su actuación a las disposiciones aplicables, deberá declararse, previa interposición de los recursos legales, la nulidad lisa y llana de la resolución que emitan con motivo de ellas...”⁵⁹ Aunque en la práctica existe el temor por parte de los contribuyentes que al notificársele de un acto de comprobación necesariamente se le determina un crédito fiscal y esto en muchas ocasiones no puede surgir porque se entiende que el contribuyente al auto determinarse cumple con sus obligaciones tributarias de forma correcta y completa; solamente en caso de omisiones donde el contribuyente no aclare de forma voluntaria y oportuna dichas omisiones, se iniciará el procedimiento administrativo correspondiente donde pueda dictarse una determinación de un crédito fiscal.

9. Pero ¿cuáles son las consecuencias por el incumplimiento a las obligaciones fiscales?

La autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación y de acuerdo al artículo 50 y 51 del citado Código Fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas o aprovechamientos mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente en un término máximo de 06 meses.

En caso de que el contribuyente sea omiso en el pago de las contribuciones de manera voluntaria y oportuna, podrá solicitar el fisco a través de sus tribunales administrativos la recaudación o cobra

⁵⁹Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.5.

mediante el procedimiento administrativo correspondiente a fin de que se le determine un “crédito fiscal”.

A. Ahora bien, ¿qué se entiende por crédito fiscal?

Los créditos fiscales se encuentran definidos en el artículo 4 del Código Fiscal Federal, que establece lo siguiente:

“**Artículo 4.** Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.⁶⁰

Así que cuando la autoridad fiscal dicte un crédito fiscal debe salvaguardar los derechos del contribuyente y ser cuidadoso al momento de cuantificar los accesorios de la carga principal para evitar que sea anulado por vicios ocultos y para ello es necesario revisar si su incumplimiento fue doloso o culposo, en saber si tiene el conocimiento y conciencia de la antijuridicidad de su acción. Y deberá determinar el crédito fiscal o el acto administrativo dentro del plazo señalado por la legislación fiscal, de lo contrario, quedará sin efectos la orden o las actuaciones que derivaron del ejercicio de sus facultades de comprobación y por ende no podrán fincarse el crédito aludido.

En ese sentido, el contribuyente deberá efectuar dicha erogación dentro de los siguientes 45 días siguientes a que haya surgido la notificación.

Sin embargo, también el contribuyente goza de derechos para aquellos casos en que la autoridad le vulnere un derecho conferido por la Constitución, ya sea por no ser informado o asistido correctamente, por no haber sido escuchado, en los casos donde se negó el derecho de

⁶⁰Código Fiscal de la Federación, artículo 42.

autocorrección fiscal, o no se cumplió con la confidencialidad o protección de sus datos personales, se le cobró más de lo debido o no tuvo acceso a una justicia fiscal; por lo que podrá interponer un medio de impugnación (recurso de revocación, juicio contencioso administrativo federal-juicio de nulidad, juicio de amparo, queja) en contra de la autoridad competente fiscal para hacer valer esas violaciones o agravios.

B) ¿Qué sucede cuando se presume la existencia de un delito fiscal?

Como se ha analizado, dentro de las facultades de comprobación las autoridades fiscales pueden tener conocimiento hechos u omisiones por parte del contribuyente que deriven en un incumplimiento total o parcial a sus obligaciones fiscales. Una vez que el plazo corra para desvirtuar los hechos por parte del contribuyente se iniciará el procedimiento administrativo en donde la autoridad podrá determinar un crédito fiscal.

En ese sentido, es importante precisar y dar pauta al inicio de lo medular de este estudio ¿qué sucede cuando dentro del ejercicio de las facultades de comprobación o ya determinado un crédito fiscal por parte de la autoridad competente se presume la existencia de un delito fiscal? Bueno, primero la autoridad fiscal debe hacer del conocimiento al Agente del Ministerio Público de aquella acción que se presume podría constituir un delito fiscal; así como también señalar quien es el probable responsable de ejecutar dicha conducta dolosa.

C) Pero ¿Qué son los delitos fiscales?

Tomando en consideración que el ordenamiento fiscal no contempla el procedimiento para fincar la responsabilidad de quienes cometen un ilícito fiscal, es razón por la cual nos remitimos a la materia supletoria como hemos dicho, la cual es el **derecho penal especial**, que versa sobre una rama especial y va dirigido a un determinado sector o clase de personas, de acuerdo a la situación jurídica especial en que se encuentran dichas personas y es regulada por una ley especial y una ley suplementaria.

En consecuencia, los **delitos especiales**, si bien dependen de los elementos del delito contenidos en el derecho penal, así como de sus autoridades, medidas de seguridad, principios generales, etc.; lo

cierto es que, de acuerdo a lo estipulado por el legislador, tienen particularidades específicas y especiales que hacen algo diferente del Derecho Penal, común; y dependerán del derecho penal común como complemento para subsistir, en cuanto a sus leyes, procedimientos, principios y autoridades competentes para adherirse a ellas y regular la materia especial.

Camargo González señala que “se entiende por **delito fiscal** “aquél que comete una persona cuando defrauda a la Hacienda Pública mediante acciones de evasión de impuestos tanto si son dinerarias como si son provenientes de beneficios fiscales no correspondientes”.⁶¹

Dichos delitos fiscales están previstos en el Código Fiscal de la Federación, en el Título IV, relativo a las infracciones y a los delitos fiscales.

El delito fiscal, se compone de: 1) el delito, que es la violación a la disposición jurídica descrita en un supuesto hipotético que en este caso son los supuestos contenidos en el Título IV del Código Fiscal de la Federación; y 2) de una infracción, que se ubica sólo dentro la ley especial tratándose del incumplimiento a su obligación tributaria que consecuencia de su acción dolosa en materia penal debe ser sancionada por el Código Penal Federal por ser la legislación supletoria al momento de fincarle responsabilidad al sujeto que se presume cometió el ilícito para a través de un procedimiento jurisdiccional se determine el grado de intervención y responsabilidad en la comisión del delito; y por otra parte, la autoridad fiscal competente a través de una resolución "acto administrativo" podrá fincar la infracción o multa correspondiente conforme al Código Fiscal de la Federación y sus respectivas leyes. Razón por la cual, los delitos fiscales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación prescriben a los 5 años contados a partir de que Secretaría de Hacienda tenga conocimiento de la posible o comisión del delito.

El catálogo de delitos fiscales mismos que se señalarán de manera general por no ser materia de estudio pero que sirven de apoyo para remitirnos al tema central de las formas de autoría y

⁶¹Camargo González, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, Editorial Flores, México, 2016, p. 152.

participación que cometen los responsables de estos delitos, se encuentran contemplados en el Código Fiscal Federal en el Título IV, mismos que solamente enunciaremos y son los siguientes:

1. Delito de contrabando en los artículos 102 al 107 del Código Fiscal de la Federación.
2. Delito de defraudación fiscal y sus equiparables estipulados en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal Federal.
3. Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes previstos en el artículo 110 del Código Fiscal vigente.
4. Delitos diversos contenidos en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación.
5. Delitos de depositarios e interventores, contemplado en los artículos 112 a 113 del Código Fiscal Federal.
6. Delitos cometidos por servidores públicos en materia fiscal, previstos en los artículos 114 del Código mencionado.
7. Delito de robo, alteración o destrucción de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, artículo 115 del citado Código Fiscal.
8. Delito relacionado con combustible conforme al artículo 115 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Siguiendo ese orden de ideas, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, menciona a las personas responsables de los *delitos fiscales* por la ejecución de su acción u omisión de manera típica, antijurídica y punible; en la cual, un sujeto activo defrauda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuyo resultado es el menoscabo a la contribución en beneficio fiscal del Estado.

D) ¿Qué procede cuando se presume la existencia de un delito fiscal?

Bien, como he señalado el Código Fiscal Federal no se prevé un procedimiento que regule a los delitos fiscales y a quienes incurrir en responsabilidad por ejecutar acciones cuyo resultado típico y material dio origen a uno de ellos; en ese tenor, se debe regular por la legislación supletoria, la cual es “el Código Penal Federal”, en donde se deberá seguir el procedimiento judicial correspondiente; sin

que ello amerite que se suspenda el proceso vía fiscal administrativa por ser jurisdicciones distintas y con propia independencia de conformidad con el artículo 92 fracción I del Código Fiscal Federal.

En materia fiscal, sucede que cuando el contribuyente no acata su obligación de pagar la determinación del crédito correspondiente en el término solicitado; traerá como consecuencia la imposición de una pena o infracción que satisfaga los daños o perjuicios ocasionados; pero además, de ser acreedor de responsabilidad administrativa por su participación en la comisión del delito fiscal. Por lo que se entiende responsabilidad fiscal, la acción del contribuyente de incurrir en un incumplimiento a su obligación tributaria “*de contribuir con el gasto público*” prevista en la norma constitucional.

Por otra parte ¿qué sucede en la jurisdicción penal? Bien, cuando se advierte por parte de la autoridad fiscal –Secretaría de Hacienda y Crédito Público– a través del ejercicio de sus facultades de comprobación de la presunción de un delito fiscal o en el procedimiento administrativo correspondiente, deberá acreditar su titularidad para posteriormente poder hacer del conocimiento al Agente del Ministerio Público de la posible existencia de un delito fiscal –conforme al artículo 92 y 93 del Código Fiscal Federal– mediante querrela.

Razón por la cual, debemos abordar a la parte especial del derecho penal, específicamente la que comprende al “**Derecho Penal Fiscal**” tema que se abordará con más claridad más adelante, pero de manera general tiene dos vertientes: la primera, que señala cuales son las acciones que pueden configurar un ilícito; y la segunda, el Derecho Fiscal Sancionador o convencional, que como su nombre lo dice, impone penas y sanciones correspondientes con los artículos agraviados en esta materia, que son reguladas por el Derecho Penal. La imposición de estas sanciones, puede ser una reparación al daño económico ocasionado al Fisco (a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y una reparación de carácter penal.

Camargo González señala que “entre el derecho penal propiamente dicho y el derecho penal fiscal existe un vínculo muy importante que resulta ser la base de ambos: *lus puniendi*. El *lus puniendi* sólo es potestativo del Estado, pues es el único con facultades para conocer y decidir sobre la existencia de un delito y la aplicación de la pena. Sobre esta importante figura CRISTINA

PÉREZ-PIAYA MORENO opina que existe y se aplica un *lus puniendi* del Estado, el cual implica la necesaria identidad sustancial entre los ilícitos penal y administrativo y entre las normas penal y de derecho administrativo sancionador. Existe una línea casi invisible entre la materia penal ordinaria y la materia penal fiscal, ya que se encuentran vinculados de la siguiente manera: teniendo en cuenta que la realidad es que son principios que siempre han regido el orden penal los que van a ser también de aplicación al sancionador tributario principios del *lus puniendi* del Estado, al fin y al cabo, un estudio de su contenido y de la operatividad que presentan en el derecho sectorial.”⁶²

Por otra parte, Rodríguez Mejía menciona que “las diferencias o particularismos propios del derecho penal tributario sólo lo apartan del derecho común algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son: 1ª El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el derecho penal común solo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al derecho privado; 2ª El derecho penal tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el derecho penal común sólo sanciona hechos delictuosos; 3ª El derecho penal tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las morales; en cambio, el derecho penal común sólo sanciona hechos delictuosos; 4ª El derecho penal tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio, para el derecho penal común el incapaz no es responsable; 5ª El derecho penal tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el derecho penal común sólo puede sancionar a los que intervienen en la comisión del delito y a los que encubren a éstos; 6ª El derecho penal tributario, tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el derecho penal común el dolo no se presume...”⁶³

⁶² Camargo González, Ismael. Derecho Penal Fiscal. Delitos Fiscales. Editorial Flores. Primera Edición. México, 2016. p. 91.

⁶³ Rodríguez Mejía, Gregorio, Infracciones y delitos fiscales, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Revistas jurídicas del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, número 82, México, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326/3822>

De lo anterior, podemos referir que el **Derecho Penal Fiscal** es el conjunto de normas jurídicas y principios que contienen sanciones a quienes ejecuten violaciones en materia tributaria en contra de la recaudación cuyo objetivo es garantizar el cumplimiento de los gobernados de contribuir con el erario público para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Por lo tanto, este es el contexto por el cual los delitos fiscales como delitos especiales son regulados por la parte especial del derecho penal, que es “el Derecho Penal Fiscal”. Así que, continuando con el procedimiento penal, una vez formulada la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está adquire la calidad de víctima u ofendida de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal Federal, por ser quien posee la facultad de recaudar el gasto público atribución otorgada por el Poder Ejecutivo derivada de la obligación constitucional prevista en el artículo 31 fracción IV Constitucional, en relación con los artículos 1°, 2°,3° y 7° fracciones VII y XII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Razón por la cual, deberá informar al Ministerio Público sobre el detrimento que sufrió el fisco por el incumplimiento del contribuyente conforme a los numerales 102, 103 y 105 del Código Fiscal.

Para que posteriormente, el Ministerio Público Federal al formular su acusación encuadre la conducta dolosa en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 105,108,109,110,111,112 y 114 del citado Código Fiscal Federal, argumentando el por qué se duele el fisco con el despliegue del hecho delictivo por parte de un contribuyente, es decir, la persona física, que en calidad de autor con ánimo de dolo que ejecutó cualquiera de las formas de intervención para que ser probable responsable conforme a lo establecido en el artículo 95 – en cualquiera de sus fracciones, dependiendo del caso en concreto– del señalado Código Fiscal Federal, al realizar el resultado típico y material que puso en peligro el bien jurídico tutelado.

Consecutivamente, el Agente del Ministerio Público Federal quien es medular en el procedimiento al tener la facultad investigadora, y en el ejercicio de la acción penal mediante pliego de consignación presentará todos los medios pruebas que imputen al probable responsable en la comisión del hecho delictivo; con el objetivo de solicitar se determine si se acredita la acción, el grado de responsabilidad, intervención, las circunstancias de modo, tiempo y lugar; así como

los elementos del delito que presentará ante la autoridad jurisdiccional donde pida el auto de vinculación a proceso. Y finalmente, la Autoridad Judicial (Tribunales competentes) mediante fallo y sentencia correspondiente determinará si se acreditó la intervención o no del sujeto a título de autor o partícipe, de acuerdo con las hipótesis previstas por el artículo 95 fracciones III o VIII del Código Fiscal, según sea el caso concreto, para fincar la responsabilidad por el ilícito cometido, cumpliendo con lo estipulado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y conforme al principio “*nullum crimen sine*”.

En ese contexto, Lomelí Cerezo define a la responsabilidad como “la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño”⁶⁴.

Bajo ese orden de ideas, válidamente se puede concluir que la responsabilidad penal surge y se limita cuando:

- I. El sujeto produjo un resultado material o formal, al inobservar una norma establecida o prohibida por la ley.
- II. Desplegó esa conducta en forma de dolo (no culposa ya que en tratándose de delitos fiscales no se admite esa forma de comisión).
- III. No exista a su favor alguna causa que excluya el carácter de ilícito de la conducta o bien la culpabilidad del sujeto.⁶⁵

CAPITULO 2

EL DERECHO PENAL ESPECIAL

(Derecho Penal Fiscal)

Es preciso señalar la importancia de este capítulo por ser la parte especial del derecho penal por ser la rama que regula a través de su procedimiento jurisdiccional correspondiente, a la legislación fiscal de forma supletoria a través del Código Fiscal Federal, específicamente al tratarse de delitos fiscales y de la responsabilidad de los sujetos activos que intervienen en ellos.

⁶⁴Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Editorial Porrúa, México, 1979, p.183.

⁶⁵ Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.323.

Como señalé al final del capítulo anterior, es a través de los tribunales competentes en materia penal que se le va a fincar la responsabilidad y la forma de intervención al sujeto activo con ánimo de dolo por desplegar una conducta de acción o de omisión por la que se presume su responsabilidad y pueda encuadrarse en los tipos contenidos en el artículo 95 del Código Fiscal Federal. Ahora bien, por tratarse del terreno de las figuras delictivas, tenemos como premisa al denominado Derecho Penal Fiscal: la parte del Derecho Penal Especial (sustantivo y adjetivo), en que el sujeto pasivo es el Estado (fisco federal) y el sujeto activo los gobernados (contribuyentes). Se integra por normas penales específicas que regulan supletoriamente al ordenamiento fiscal y cuya finalidad es sancionar o castigar a quien defraude a la autoridad recaudadora del Estado, a través de la imposición de una pena.

Para poder abordar las fracciones III y VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, en donde infiero se trata de la misma conducta –ya sea acción u omisión–previamente debemos partir de la Teoría del Delito, para comprender a que me refiero con la misma forma de desplegar la omisión; que además, señaló perfectamente puede ser contemplada en la fracción III del citado artículo 95, y por lo tanto, demostrar porque considero que es excesivo la incorporación de la nueva fracción al mismo numeral de la legislación fiscal. Por otra parte, también busco demostrar que es la misma forma de intervención requerida para que sea ejecutada la conducta omisiva y reiterar que está de más dicho supuesto, y no es posible actualizar en la práctica el mismo.

Razón por la cual, es necesario desentrañar a los elementos positivos del tipo, pero para ello debemos empezar por conceptualizar que es el derecho penal, mismo que en el siguiente subtema se desarrollará.

I. ¿Qué es el Derecho Penal?

Necesariamente debemos remitirnos al Derecho Penal para determinar los elementos que integran un delito para poder determinar si el ánimo del sujeto activo que incurrió en la acción es responsable de un ilícito tributario. En ese sentido, la respuesta a la primera interrogante acerca de **¿qué es derecho penal?** alude al conjunto de normas jurídicas del Derecho Público, cuya finalidad es tipificar los delitos e imponer penas con el objetivo de regular las conductas de las personas pertenecientes a un grupo social. Aunque otras definiciones de Derecho Penal son las siguientes:

Castellanos Tena lo concibe como un "...mecanismo de control social, que aparece en todas las sociedades democráticas actuales, coexiste con otros mecanismos, como son la familia, la escuela, la educación, grupos sociales, la religión, etc., pero estos últimos, son de carácter informativo, a diferencia del Derecho Penal que es un medio de control jurídico formal."⁶⁶

Mabarak Cerecedo afirma que es la "...disciplina jurídica que tiene como objetivo final la preservación del orden social, mediante la expedición de normas que tipifiquen conductas antijurídicas que ocasionan daños a la sociedad considerada en su conjunto o a una persona miembro de ella, o bien, sean susceptibles de ocasionar de manera inminente ese daño. Asimismo, esas normas deben establecer las penas aplicables a la conducta típica, a fin de que por medio de la sanción jurídica se castigue al infractor o se adopten las medidas de seguridad que permitan que se mantenga el orden social".⁶⁷

De lo cual podemos concluir que el Derecho Penal es la rama del Derecho Público relacionada con el poder del Estado cuyo objeto es establecer penas y medidas de seguridad a ciertas conductas que la ley las determina como delitos, que son cometidos por un sujeto activo a quien debe imponerse una sanción como consecuencia de su acción; y así, esta disciplina sirve para salvaguardar el orden social, mediante normas jurídicas que regulen (tipifiquen) hipótesis de conductas antijurídicas, que ocasionan perjuicio a la sociedad.

II. Derecho penal y la teoría del delito

La parte general del Derecho Penal se enfoca al estudio de los elementos comunes que integran todos los ilícitos, así como aquellos para los que se prevé una especial manera de constituirse con trascendencia en la pena. En ese sentido, se debe abordar de manera general la llamada *Teoría del Delito*: Mir Puig afirma que dicha teoría "...reúne en un sistema los elementos que, en base al Derecho positivo, pueden considerarse comunes a todo delito o a ciertos grupos de delitos. La teoría del delito

⁶⁶Castellanos, Fernando Tena, *Lineamientos elementales del derecho penal*, Editorial Porrúa, 54 edición, México, 2018, p.4.

⁶⁷Mabarak, Cerecedo. Doricela, *Derecho penal fiscal*, Lazcano Garza Editores, México, 1993, p.6.

es obra de la doctrina jurídico-penal y constituye la manifestación más característica y elaborada de la dogmática del Derecho penal.⁶⁸ De lo anterior, puedo referir que coincido de los autores al señalar que la teoría del delito es un conjunto de supuestos que mencionan cuáles son los elementos necesarios para que se configure un delito en concreto, para hacer o no, posible la aplicación de una consecuencia jurídica penal, cuya interpretación en ley debe ser coherente y sistemática.

A. Elementos del delito

Para efectos de nuestro estudio, los elementos del delito son las características o componentes que se requieren para constituir un supuesto delictivo, a los cuales me referiré a continuación:

a) Tipicidad

Es necesario ante todo una distinción: al tipo penal no debemos confundirlo con la tipicidad. El primero pertenece a la ley y la segunda a la conducta⁶⁹. El tipo es una creación legislativa de conductas que pueden acontecer en el mundo fáctico, descritas en preceptos penales como un hecho, mientras que la tipicidad, es considerada como el encuadramiento de la conducta al tipo previamente descrito, o la adecuación de un hecho cometido a la descripción que se hace en la Ley Penal.⁷⁰

1) Tipicidad como adecuación

El fundamento del elemento tipicidad viene desde el proverbio latino “nullum sine lege”, cuya función es delimitar que no puede existir pena sin delito; es decir, se trata de la cualidad que se le atribuye a la acción –como manifestación de la voluntad del sujeto activo al realizarla– cuando está prevista como hipótesis de hecho delictivo por una ley penal. Razón por la cual, la tipicidad es la médula central de la antijuridicidad.

⁶⁸Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, Parte General (fundamentos y teoría del delito)*, 3ª, ed., Editorial PPU, Promociones Universitarias, S.A, Barcelona, 1990, p. 118.

⁶⁹López Betancourt, Eduardo, *Teoría del delito*, Editorial Porrúa, México, 1994, p. 108.

⁷⁰Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel, cuarta reimpresión, México, 2001, p. 56.

Fernando Castellanos Tena y Sánchez Sodi afirman que “la tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador”⁷¹.

De ahí que, la *tipicidad* es la consecuencia de los principios de legalidad y debido proceso descritos en la Constitución, donde se describen los supuestos hipotéticos de una conducta prohibida, mencionando a los sujetos, así como los bienes que son protegidos jurídicamente; se garantiza que, si se podrá dictar una sentencia condenatoria, la manera de realización de la conducta antijurídica y culpable, susceptible de una sanción penal. Es decir, a contrario sensu, nadie puede ser penalmente inculpaado si no lo exige la norma.

b) Tipo como premisa

Es conveniente ante todo una revisión sobre acerca del tipo:

Zamora Jiménez conceptualiza al tipo penal como “vocablo que proviene de la voz latina *typus* y éste del griego *tipos* (modelo que reúne caracteres esenciales). Díaz de León señala: “el tipo es la materia de la prohibición de la norma. Así, él que concrete con su conducta un tipo penal, o sea, él que se comporte de la manera descrita por la materia de la norma, obrará en forma contraria a ésta. Significa que quién realice la acción prohibida u omita cumplir el mandato, se adecuará a lo establecido en el tipo y, por tanto, obrará en forma contraria a la norma”.⁷²

Castellanos Tena⁷³ menciona que no debe confundirse la tipicidad con tipo. El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace a una conducta en los preceptos legales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto.

⁷¹Castellanos, Fernando Tena, ob. cit., p.166.

⁷²Díaz de León, Marco Antonio. *Código penal federal con comentarios*, 2ª, ed., Editorial Porrúa. México, 1997, p. 8.

⁷³Castellanos Tena, ob.cit., p.165.

Olga Islas Magallanes, lo define: “un tipo legal es una figura elaborada por el legislador con un contenido necesario y suficiente para garantizar uno o más bienes jurídicos”.⁷⁴

Orellana Wiarco menciona que “el tipo es la descripción de una conducta como delictiva, pero si se busca conocer si una conducta es contraria a la norma, ello constituye una función valorativa que corresponde a la antijuridicidad, que excede al marco de la tipicidad; más aún, si tal conducta la pretendemos atribuir a un sujeto para reprochársela, esto correspondería a la culpabilidad”.⁷⁵

El **tipo penal** adhiriéndonos a la idea del autor Zamora Jiménez:

- a) Es un elemento esencial de la definición secuencial de delito.
- b) Es la base de todo procedimiento criminal, (artículo 15 fracción II del Código Penal Federal).
- c) Es un elemento de la dogmática en que se incardina una serie de requisitos objetivos y subjetivos.
- d) Se compone únicamente de elementos del derecho penal sustantivo.
- e) Se debe comprobar en el proceso penal a través de medios de prueba.
- f) Es creación legislativa de conductas que lesionan bienes jurídicos.
- g) Cumple una función de garantía, porque solamente los comportamientos subsumibles en él pueden ser sancionados penalmente.⁷⁶

Nuestro ordenamiento jurídico penal alude a la necesidad de las descripciones de conductas que deban considerarse delictuosas, pues en el artículo 7 del Código Penal Federal a la letra dice:

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

En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que

⁷⁴Islas Magallanes, Olga, *Discurso de ingreso a la academia mexicana de ciencias penales*, publicación del 16 de febrero de 1978, Revista Criminalia, año XLIV. No. 1-3, Editorial Porrúa, México, 1978, p. 43.

⁷⁵Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *La individualización de la pena de prisión*, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 27.

⁷⁶Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, editorial Ángel, cuarta reimpresión, México, 2001, p. 49.

omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo.

El delito es:

1. Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;
2. Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y
3. Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.⁷⁷

De la transcripción del artículo anterior, vemos que el párrafo primero presupone que para poder sancionar una conducta como delito, debe estar previamente descrita en la ley penal y esa descripción es precisamente lo que constituye el tipo penal. En el contenido restante del precepto alude a otros elementos como son el resultado (consecuencia de la conducta bajo sus formas de acción u omisión) y las diversas categorías delictivas en atención a la consumación de la conducta (instantáneo, permanente y continuado), siendo por demás evidente que estos otros aspectos originalmente será posible desprenderlos de la descripción (tipo) del comportamiento hecha por el legislador en la ley penal.

Entonces, parece claro que los tipos penales contienen hipótesis de acciones u omisiones prohibidas. Para los casos en que se infrinja una conducta prohibida constituirá una violación la cual, dependiendo de las circunstancias de modo, tiempo y lugar puede llegar algunas a ser delictuosas; además, en el caso de los mandatos estos supuestos ocurren cuando el agente o persona omite realizar lo ordenado en la norma. Aunque podemos adelantar que para imponer una sanción a la conducta desplegada por el sujeto se requiere de los siguientes elementos del delito:

- a) Que sea típica; es decir, que se encuadre o adecue su conducta a la descrita en un supuesto hipotético establecido previamente en la norma.
- b) Su comportamiento sea antijurídico, prohibido por la ley.
- c) Que la conducta sea culpable, lo que supone que no exista una excluyente de culpabilidad que exima o disculpe al sujeto activo del reproche penal.

⁷⁷Código Penal Federal, artículo 7, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo83048.pdf>

Por cuanto al contenido del tipo debe agregarse que tiene incorporados elementos no solamente objetivos, sino también subjetivos, por lo cual se habla de dos niveles dentro del tipo, uno objetivo y otro subjetivo:

- a) Tipo de injusto objetivo Se compone de los elementos objetivos que determinan el hecho típico.
- b) Tipo de injusto subjetivo: Tiene que ver con la voluntad (dolosa o culposa), la dirección que toma para ejecutar el resultado.

I) Conducta/ acción u omisión

Se trata de la conducta (de acción u omisión) desplegada por el sujeto en donde su realización produce consecuencias de derecho que, de acuerdo al ordenamiento jurídico penal, puede constituir un delito, el cual será atribuible a la persona que, a través de su actuar acción u omisión producto de su voluntad, despliegue una conducta delictiva.

Existen diversos autores y corrientes que encuentran como sinónimos a la conducta y a la acción, así como, al hecho y acto.

Castellanos Tena, respecto de la conducta sostiene que se trata del "...comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito".⁷⁸

Arellano Wiarco menciona que "la explicación causalista-naturalista del acto o acción humana, se basa en las relaciones de procesos causales. La acción nace de un movimiento corporal que es un proceso que va producir un cambio en el mundo exterior, es decir, un efecto, y entre una y otro se da una relación. El acto o acción humana y su efecto en el mundo material, son un proceso causal; como todo proceso causal natural que parte de una causa, produce un efecto...De esa propia suerte la acción es un factor de orden naturalístico desencadenante de un resultado material, es simple y sencillamente un proceso causal."⁷⁹

⁷⁸Castellanos, Tena Fernando. *Lineamientos elementales del derecho penal*, Editorial Porrúa, 54 Edición, México, 2018, p.125.

⁷⁹Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, primera edición, Editorial Porrúa. México, 2003, pp. 25 y 26.

Zamora Jiménez sostiene “La manifestación de la voluntad en ocasiones requiere una actividad y en otras una inactividad. A estas dos formas la doctrina les ha denominado delitos de acción y de omisión, en la actualidad se hace la distinción entre la conducta comisiva y acción omisiva, así la dogmática penal distingue las figuras delictivas según se expresen en la forma de infracción de una prohibición de hacer (tipo de acción), o en la forma de desobediencia de un mandato de acción (tipo omisión). La acción desde el punto de vista del derecho penal, consiste en la realización de cualquier movimiento corporal positivo, a fin de adecuarse a determinada figura típica con ánimo de ir contra lo dispuesto en la norma, en tanto que la conducta omisiva se produce cuando el omitente tenía obligación de actuar ante una determinada situación para evitar el resultado lesivo.”⁸⁰

Existen cuatro factores inmersos en la conducta:

I) Elemento interno; estado consciencia por parte del sujeto activo.

II) Manifestación de la voluntad (hecho físico); son los movimientos y acciones corporales de la persona (sujeto activo) o abstenciones como elemento complementario de la acción.

III) Resultado, fin u objetivo; se refiere a lo que desea que se produzca el sujeto activo con la manifestación de su voluntad; es decir, el efecto externo que se produjo como consecuencia de desplegar la acción.

IV) Nexo causal o relación de causalidad, determina la precisión para determinar el delito, o si no existió. En los delitos de comisión por omisión no existe la relación de causalidad, solamente el nexo causal a efecto, porque producen un resultado jurídico y un resultado material (mundo exterior). Para Mabarak Cerecedo, “...este se concibe como la relación que puede existir entre la conducta del sujeto y el resultado producido”⁸¹

Como se dijo anteriormente, la acción típica debe integrarse de los dos componentes necesarios de toda acción “su parte objetiva y su parte subjetiva...A) *La parte objetiva* del tipo abarca el aspecto externo de la conducta. En los delitos de resultado, es preciso además que éste se produzca en los términos tales que pueda ser imputado objetivamente a la conducta. En ese sentido, el resultado se

⁸⁰Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel, cuarta reimpresión, México, 2001, p. 137.

⁸¹Mabarak, Cerecedo Doricela, *Derecho Penal Fiscal*, Lazcano Garza Editores. México, 1993, p.29.

entiende como un efecto separado de la conducta y posterior a ella. B) *La parte subjetiva* del tipo se halla constituida siempre por la voluntad –bien dirigida al resultado (en los delitos dolosos de resultado), bien a la sola conducta (en los delitos imprudentes y en los de mera actividad)–, y a veces por especiales *elementos subjetivos...*⁸²

Además, como es obvio, al referirnos al término objetivo la conducta puede dividirse en: una acción o hecho positivo, que se trata de un hacer que produce un resultado no permitido; y una omisión o actos negativos, los cuales surgen cuando el sujeto se abstiene de actuar o realizar aquello que debe hacer. Para Peña González, *omisión* es el comportamiento voluntario de no hacer algo que el ordenamiento jurídico esperaba que el sujeto hiciese.⁸³

Los delitos por omisión se dividen en omisión simple y en comisión por omisión; los primeros se refieren a la abstención del sujeto, para que se configure la conducta típica; y el segundo, alude al incumplimiento del deber jurídico de obrar, teniendo mandato por la calidad de garante a la cual fue facultado de acuerdo a una disposición jurídica, contrato o estatutos y a una abstención. Esta **calidad de garante**, es la obligación que tiene el sujeto activo (persona física o miembro de una persona jurídica colectiva) para que no se produzca un hecho punible, ese deber es derivado de un mandato por ley, contrato o precedente; por eso se dice que viola dos leyes una preceptiva (Ley especial) y una prohibitiva (ley penal).

Atento a lo anterior, la condición de calidad de garante merece una importante comprensión respecto a su alcance en los delitos fiscales, toda vez que es la responsabilidad del sujeto activo (subordinado de una persona moral con facultades para administrar y cumplir con los derechos u obligaciones de la misma) en los delitos de omisión, por estar obligado a evitarlo y no informar a la autoridad y por otras razones contenidas en las normas, dicho compromiso se debe a un contrato o estatuto social.

Los elementos de la omisión son:

⁸²Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, Parte general (fundamentos y teoría del delito)*. 3a ed., Editorial PPU. Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p. 212.

⁸³Peña González, Oscar y Almanza Altamirano, Franck, *Teoría del delito, Manual práctico para su aplicación en el caso concreto*, Editorial Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación, Perú, 2010.

- a) La voluntad o no voluntad (descuido).
- b) La inactividad
- c) Deber de evitar la realización del resultado jurídico y menoscabo al bien jurídico tutelado.
- d) Resultado material.
- e) Un nexo causal entre el resultado y la abstención.

Las circunstancias modo, tiempo y lugar, usualmente se realizan en el mismo lugar, pero el tiempo pueden llegar a ser insignificante pues muchas veces son concomitantes.

II) Objeto material y jurídico.

En cuanto al **objeto** del delito debe distinguirse entre el objeto *material* (objeto de la acción) y objeto *jurídico*. “El primero se halla constituido por la persona o cosa sobre la que ha de recaer materialmente la acción, por lo que también se conoce como <<objeto de acción>>. Puede coincidir con el sujeto pasivo (ejemplo: en el homicidio o en las lesiones), pero no es preciso (en el delito de hurto es la cosa hurtada, mientras que el sujeto pasivo es la persona a quien se hurta). El objeto *jurídico* equivale al bien jurídico, es decir el bien objeto de la protección de la ley...”⁸⁴

Zamora Jiménez sostiene que “El objeto material del delito comúnmente lo identificamos con el elemento objetivizado por el autor, para realizar a través de él el daño que se pretende al bien jurídico. El objeto material se identifica con el objeto corporal o material hacia donde se realiza la acción... cuando se habla del objeto material del delito, se designa el objeto corporal externo, sobre el cual se realiza la acción, y cuando nos referimos al bien jurídico lo identificamos como el objeto de protección. La conducta como fenómeno que modifica el mundo exterior recae por regla general, en objetos sensibles, en personas o cosas...”⁸⁵

Los objetos *material* y *jurídico* están relacionados con la conducta desplegada por el sujeto activo; esto es, la conducta puede recaer sobre una persona o una cosa dependiendo del delito de que se

⁸⁴Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal, Parte General (fundamentos y teoría del delito)*, tercera edición, Editorial PPU, Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p. 215.

⁸⁵Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, editorial Ángel, cuarta reimpression, México, 2001, p. 84.

trate y entonces aquello sobre lo que recae el comportamiento será el objeto material (persona o cosa); pero también se ve relacionado el objeto jurídico, porque esa conducta produce una afectación a un bien jurídico protegido, por ejemplo si priva de la vida a la persona sobre la que recayó la acción o si se menoscaba la cosa disminuyéndose el patrimonio del dueño de la misma, quedando así de relieve dos bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento penal.

En el Derecho Fiscal el bien jurídico tutelado está representado por la efectiva recaudación de las contribuciones tendientes a satisfacer las necesidades sociales del gasto público del Estado, contemplado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece como obligación de los gobernados contribuir de acuerdo a los principios de proporcionalidad y equidad para el gasto público. Nuestro Código Fiscal de la Federación maneja tipos de penas: la de prisión y las multas para los delitos en materia administrativo-fiscal, establecidas en el artículo 64 del Código Penal Federal. Como quiera que sea, la tutela penal en el ámbito fiscal se refiere a la salvaguarda del patrimonio del Estado, entendiendo esto como todos los bienes materiales, ya sean bienes inmuebles, muebles, tangibles e intangibles, derechos, ingresos con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas, los cuales están regulados por las entidades que han sido creadas por el Estado para su control.

Al respecto, Camargo González refiere lo siguiente: “Así, el bien jurídico tutelado de los delitos fiscales es considerado en la protección del patrimonio del Estado. Lo cierto es, que mayormente los delitos fiscales devienen en una conducta u omisión que afecta financieramente los fondos del Estado, esto es, su Hacienda Pública. También es cierto, que esta clase de delitos involucran una serie de elementos que de muchas maneras inciden en un daño patrimonial al Estado, entre ellas, la fe pública al mentir sobre su estado financiero para no cumplir con sus responsabilidades tributarias, afectando a toda la sociedad que tiene que solventar el gasto público.”⁸⁶

El artículo 20, apartado C, fracción IV, Constitucional, con relación al numeral 30 del Código Penal Federal, establece el derecho a la reparación del daño, el cual debe ser de manera integral, adecuada,

⁸⁶Camargo González, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, editorial Flores, México, 2016, p. 117.

eficaz, efectivo y proporcional a la gravedad del daño ocasionado el cual consiste en una sanción pecuniaria (indemnización) –de carácter civil– y podría ser de carácter penal con una privación de la libertad, de acuerdo al grado de culpabilidad e intervención.

En ese orden de ideas, tiene relevancia la siguiente tesis que contiene el análisis que debe hacer el Juzgador al momento de fijar la reparación del daño:

REPARACIÓN DEL DAÑO EN DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE LIMITARSE A ANALIZAR SU PROCEDENCIA, SINO TAMBIÉN DEBE PRONUNCIARSE EN TORNO A LA LEGALIDAD DE SU CUANTIFICACIÓN, CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES Y EN CABAL CUMPLIMIENTO A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El 28 de junio de 2006 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por virtud del cual fue derogado el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación; dispositivo legal que, en su momento, impedía a la autoridad judicial imponer sanción pecuniaria alguna al responsable de un delito fiscal, ya que dicha atribución se encontraba delegada a las autoridades de naturaleza administrativa; situación que ha cambiado a partir de la citada reforma, pues la autoridad judicial se encuentra facultada para imponer directamente aquella pena pública. Ahora bien, a fin de que el juzgador de instancia cumpla cabalmente con la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que al momento de condenar al inculpado al pago de la reparación del daño material, no sólo se limite a analizar la procedencia de dicha figura, sino también debe pronunciarse en torno a la legalidad de su cuantificación conforme a las disposiciones fiscales aplicables. Esto es, a fin de cumplir con una premisa de suficiente motivación y fundamentación, es indispensable que la autoridad judicial precise las razones particulares, motivos o circunstancias legales a través de las cuales, inicialmente, tuvo por acreditado un perjuicio patrimonial para la parte ofendida, así como el monto histórico a que ascendió, para después exponer detalladamente las razones o motivos particulares, a través de los cuales estime, en cada caso concreto, si resulta procedente la "actualización" del monto inicial, así como el pago de los "recargos" y "multas fiscales" generados; razón por la cual deberá precisar en cada caso concreto las disposiciones fiscales que estime aplicables, así como los parámetros o factores que tomó en consideración para dicha cuantificación. Lo anterior es así,

en virtud de que la figura de la reparación del daño se erige como una "pena pública" para el responsable de cualquier antisocial, por lo que su imposición debe realizarse de manera fundada y motivada conforme a la garantía constitucional invocada, y no limitarse a tomar como base de cuantificación el contenido de los dictámenes periciales contables remitidos por la autoridad hacendaria, sin hacer mayores consideraciones en torno a su contenido y/o conclusiones emitidas.

87

Conforme a este criterio, para salvaguardar la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución, al momento de imponer la pena pública que debe cumplir el sentenciado, el Juzgador debe realizar un estudio preciso, fundado y motivado en las que exponga la legalidad de su cuantificación conforme a las disposiciones fiscales aplicables, es decir, es necesario que precise las razones particulares, motivos o circunstancias legales a través de las cuales se tenga por acreditado un perjuicio patrimonial para la parte ofendida, así como exteriorizar detalladamente las razones o motivos particulares para imponer el monto fijado.

III) Resultado y nexos causal.

El **resultado** es la consecuencia de la ejecución de una conducta delictiva que lesionó un bien jurídico tutelado. Otras conceptualizaciones son:

Orellana Wiarco, menciona que *un resultado* "es la manifestación en el mundo exterior, causado por la manifestación de la voluntad, o la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada"⁸⁸

Núñez Martínez, define como *resultado* del delito a la "consecuencia obtenida y después de realizado y consumado el delito. Se habla de resultado típico y es la finalidad de cada delito."⁸⁹

⁸⁷Jurisprudencia I.4o.P.41 P, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXIX, febrero de 2009, p. 2036.

⁸⁸Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, editorial Porrúa, México, 2003, p. 26.

⁸⁹Núñez Martínez, Ángel, *Nuevo Diccionario de Derecho Penal*, segunda edición, editorial Librería MALEJ, S.A. de C.V., México 2002. P. 700.

De lo expresado por estos autores, puedo emitir mi opinión en el sentido de que se trata de la consecuencia de la manifestación de la voluntad de ejecutar una acción o incurrir en una omisión cuya finalidad es producir un cambio material en el mundo externo.

Por otra parte, el **nexo causal** los siguientes autores lo definen:

Orellana Wiarco señala que *un nexo causal* “radica en que el acto, acción o conducta ejecutada por el sujeto, produzca el resultado previsto en la ley, de tal manera que entre uno y otro exista una relación de causa a efecto”⁹⁰

Núñez Martínez, conceptualiza como nexo de causalidad “la relación material que une, a la conducta típica con el resultado típico”⁹¹

Retomando las ideas anteriores, podemos indicar que el nexo causal es la relación existente entre la conducta desplegada según la voluntad del sujeto activo y el resultado material producido a través de dicho comportamiento. La existencia de dicho nexo causal podemos constatarla si al suprimir mentalmente la conducta el resultado no se produce, es decir, el resultado necesariamente ha de ser consecuencia de la conducta del sujeto activo del delito.

IV) Sujetos

El siguiente elemento a análisis son los sujetos que pueden verse involucrados dentro de la descripción del tipo penal hecha por el legislador penal. El término “**sujeto**” alude al ser humano o persona por ser el único ente capaz de manifestar su voluntad a través de una acción contraria a derecho, la cual puede ser acreedora a una sanción o infracción.

⁹⁰Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, editorial Porrúa, México, 2003, p. 26.

⁹¹ Núñez Martínez, Ángel, *Nuevo Diccionario de Derecho Penal*, segunda edición, editorial Librería MALEJ, S.A. de C.V., México 2002. P. 700.

Al hablar de **persona**, nos referimos al ser o sujeto de derecho con voluntad que tiene derechos y obligaciones, cuya personalidad está regulada jurídicamente, bajo la capacidad (legal y de ejercicio), que otorga el Estado para ser titular de esos derechos y obligaciones.

El tipo penal supone la presencia de tres sujetos que se encuentran en una determinada relación recíproca: el **sujeto activo** (quien realiza el tipo), el **sujeto pasivo** (en quien recae la actuación del sujeto activo) y *el Estado* (llamado a reaccionar una pena).⁹² Por lo que se dice que los sujetos del delito son las personas (sujetos activos o sujetos pasivos) cuyos intereses se ven involucrados en la acción delictiva y cuya fase de dicha conducta es: 1) la interna (pensamiento o psique) y 2) la externa (cuando se desarrolla el hecho); el resultado que este es producto o consecuencia externa de la comisión delictiva, punible a través de una ley prohibitiva. Pueden ser sujetos indeterminados si la ley no les exige ciertas características especiales para poder cometer el ilícito.

De acuerdo con esa categorización de sujetos tenemos:

a) Sujeto activo: La persona física o moral (a través de una persona física que esté facultado para vigilar o evitar la comisión por omisión con resultado material); es decir, con capacidad (conocer los elementos subjetivos: conocimiento y voluntad) para realizar la conducta típica. A su vez, estas personas pueden contemplarse en delitos impropios, que cualquier persona puede ser sujeto activo y delitos propios, si requiere una calidad específica. Para Peña y González, sujeto activo es. *“la persona individual con capacidad penal que realiza la conducta típica”*.⁹³

b) Sujeto pasivo: Es el titular del bien jurídico tutelado que puede ser menoscabado, lesionado o puesto en peligro, perteneciente a una persona física, colectiva o al Estado.

⁹²Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, Parte General (fundamentos y teoría del delito)*, 3ª, ed., Editorial PPU, Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p. 213.

⁹³Peña González, Oscar y Almanza Altamirano, Franck. *Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en el caso concreto*, Editorial Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación, primera edición, Perú, 2010.

Zamora Jiménez menciona que *sujeto pasivo* del delito es el titular del interés jurídico protegido por el *tipo penal*, mientras que el sujeto pasivo de la conducta es la persona sobre la cual se desenvuelve la actividad del autor, sea o no titular del bien jurídico a proteger.⁹⁴

V) Formas de intervención

Existen distintas corrientes o sistemas que hablan de los intervinientes en el hecho delictivo. A continuación, sólo abordaremos *la corriente restrictiva de autor* para el estudio de este trabajo por considerar que determina el grado de intervención de acuerdo a la participación de los sujetos intervinientes, es decir, hace distinción entre autoría y partícipes.

A) Corriente restrictiva de autor y teorías vinculadas

Es importante mencionar que la corriente doctrinal que aborda las diversas formas de participación en nuestra legislación penal mexicana es la del **concepto restrictivo de autor**, la cual en esencia refiere a que la causa del delito no es igual a la realización del mismo.

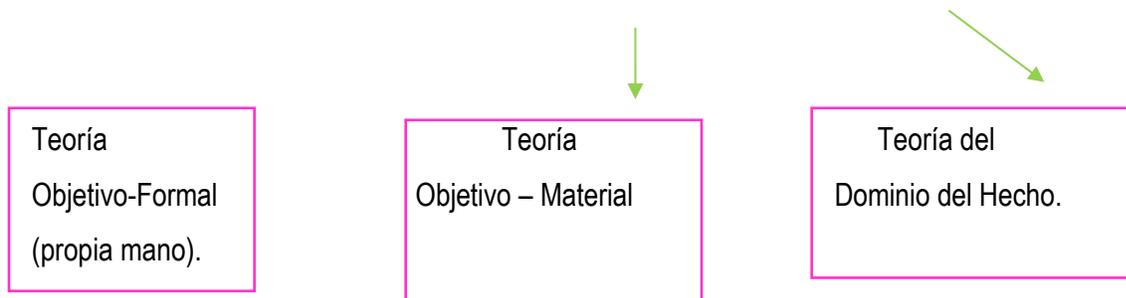
Alberto Suárez Sánchez menciona que esta corriente “considera que sólo algunos de los intervinientes son autores, en tanto que otros, en virtud de preceptos señalados en la parte general del Código, son castigados como partícipes, con independencia de la calidad y cantidad del aporte causal.”⁹⁵ Ahora bien, toda vez que se ha establecido la noción de esta corriente se debe distinguir autor y partícipe, de una manera objetiva.

Para efectos prácticos de este estudio, a continuación, se plasma un cuadro referente a esta corriente:

Concepto Restrictivo de Autor
(Existe una distinción entre autor y partícipe)

⁹⁴Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel, cuarta reimpresión, México, 2001, p. 133.

⁹⁵Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, 3a ed., actualizada. Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007, p.129.



Para distinguir la intervención de los sujetos, “este sistema diferenciador debe seguir el *principio de accesoriidad*, que se refiere a la punición del partícipe depende de un hecho principal que es llevado por un autor, es decir, sin el hecho principal la participación pasaría a ser nada”⁹⁶. De ahí que forzosamente, depende de la accesoriidad de la acción principal por parte del sujeto o de la realización de los elementos típicos comisivos de un hecho delictivo para determinar su grado de intervención.

Actualmente en el Derecho Mexicano, en el artículo 13 del Código Penal Federal, contempla a la **Teoría Objetivo Formal**, la cual versa en delimitar la intervención del sujeto activo en el tipo, lo que trae como consecuencia una mayor seguridad jurídica al sostener que “*autor*” es el sujeto activo que por sí mismo, es responsable de cometer el acto típico; además, tiene el dominio del hecho delictivo, así como, ejecuta el acto del delito. En ese tenor, mencionaré otros conceptos de autor:

Para Enrique Bacigalupo “es el sujeto que ejecuta la acción expresada en el verbo típico de la figura y que básicamente responde a la orientación de la teoría formal objetiva, aparece en definitiva, y como consecuencia de la distinción en dos sectores de responsabilidades...”⁹⁷

Suárez Sánchez señala que es “... autor quien realice la acción típica o acción ejecutiva, y para fundamentar tal criterio dice –refiere a los simpatizantes del concepto objetivo-formal– que la conducta

⁹⁶Uribe Manríquez, Alfredo René, *Autoría y participación en el derecho penal*, 3a ed., Editorial Flores, México, 2015, p.1.

⁹⁷Bacigalupo, Enrique, *La renovación de la dogmática penal. Análisis y revisión de los conceptos de culpabilidad, dolo, autoría, participación, tipo y error y delitos de omisión*, Editorial Hammurabi S.R.L., Buenos Aires, 2011, p. 84.

de quien cumple aquella acción aparece como la de más reprochabilidad, la más peligrosa, la más merecedora y necesitada de pena, por ser expresión de una mayor perversidad.”⁹⁸

Uribe Manríquez afirma que autor es “el que realiza un acto ejecutivo del tipo de injusto correspondiente”.⁹⁹

Mir Puig conceptualiza como autor al “sujeto que se encuentra en una relación especialmente importante respecto de alguno de los hechos previstos como delitos en la Parte Especial o que constituyen fases de imperfecta ejecución de los mismos”.¹⁰⁰

De los anteriores autores, concluyo que *autor* es el sujeto activo que tiene el dominio del hecho desde su realización hasta que se produce el resultado del hecho delictuoso.

La *finalidad* de esta corriente es limitar una conducta a través de un tipo penal establecido previamente en ley, determinar aquella acción cuya realización implica una acción típica, antijurídica, prohibida por el ordenamiento, cuyo fundamento requiere ciertas causales que se deben originarse al realizar el hecho, toda vez que define una distinción entre autor y partícipe quienes estos últimos son accesorios al hecho generador.

Por otro lado, como señalamos en el cuadro párrafos atrás, existen diferentes teorías que tratan de explicar las figuras de *autor* y *partícipe*; sin embargo, para el tema en estudio solo referiremos a la que consideramos que tiene relevancia en nuestro Sistema Penal Mexicano. En ese tenor, también es importante mencionar a la **Teoría Objetivo Material**, que define como *autor* a la persona que teniendo el conocimiento para realizar la acción como vía principal, la ejecuta o efectúa la aportación más importante en la comisión del delito, así como, indica que “*cómplice*”, es una condición para el

⁹⁸Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*. 3a ed., actualizada. Universidad Externado de Colombia. Colombia, 2007, p.140.

⁹⁹Uribe Manríquez, Alfredo René, *Autoría y participación en el derecho penal*, 3a ed., Editorial Flores, México, 2015, p.7.

¹⁰⁰Mir Puig, Santiago, *Derecho penal. Parte general (fundamentos y teoría del delito)*, 3a ed., Editorial PPU. Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p 387.

resultado típico. Además, dicha teoría se apoya en otra corriente, la cual es la Teoría de Equivalencia de las Condiciones cuya visión es un criterio objeto-material, lógico; en el cual todas aquellas personas que intervienen auxiliando, apoyando y causan una afectación al hecho tienen como consecuencia la realización del mismo, es decir, el delito.

Es preciso mencionar a otro esquema que surge del finalismo, tal es la **Teoría del Dominio del Hecho**, esta corriente mantiene un equilibrio entre lo objetivo y subjetivo, al señalar que *autor* es el sujeto activo que para realizar su conducta delictiva debe tener el control objetivo y subjetivo de cada etapa para su producción desde la plantación, desarrollo y desenlace del ilícito, pudiendo impedir o interrumpir la consumación, puesto que es imputable al mismo, por hacerlo suyo, como principal. Aquí es necesaria la relación de permanencia del autor en el dominio del hecho. Tiene el carácter de autor, el que controla objetiva y subjetivamente el desarrollo y el curso de la conducta delictiva.¹⁰¹

La teoría del dominio del hecho, refiere que se debe cumplir con elementos objetivos y subjetivos que componen un determinado tipo, dicho “**elemento objetivo** consiste en poder configurar el sí y el cómo de la realización del tipo, que aparece como obra de una voluntad que controla y domina la ejecución del hecho, mientras que el partícipe carece de tal poder de configuración. El **elemento subjetivo** de la autoría no es una disposición anímica del sujeto (*animus auctoris*, por ej.) ni el dolo típico entendido como el conocer y querer la producción del resultado o la realización de una actividad o de una omisión, sino el conocimiento del dominio objetivo (para algunos el dolo de la autoría) entendido como conocer aquello que constituye el presupuesto objetivo del dominio del hecho...”¹⁰²

Esto se refiere a que en los delitos dolosos se debe suponer que el sujeto haya intervenido en el hecho típico, realizando o desarrollando los elementos objetivos y subjetivos –relación de causalidad y la relación de riesgo entre la conducta del sujeto y la acción típica– en ese sentido, siguiendo la idea plasmada por el autor Ambrosio Michel, dicha teoría se compone de las siguientes características:

¹⁰¹Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.234.

¹⁰²Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, 3a ed., actualizada. Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007, p.255.

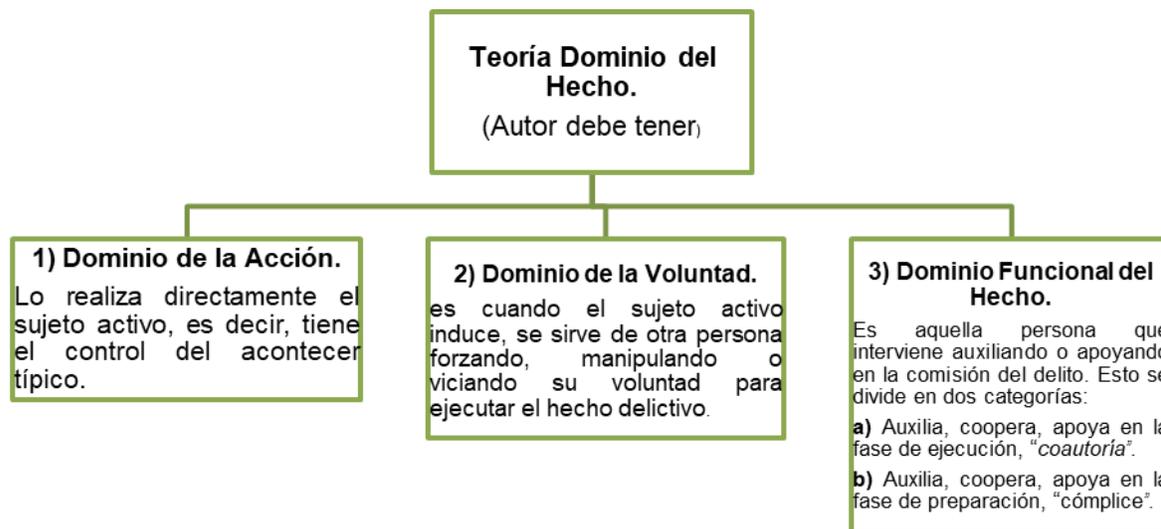
a) Sea ejecutada de propia mano por el autor todos los elementos del tipo, como se advierte en los numerales 13, fracción II del Código Penal Federal y 95 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

b) Realice el hecho, utilizando a otro sujeto como instrumento; sin embargo, el autor no pierde el dominio del hecho puesto que dirige el desarrollo total a fin de que se dé el resultado materia, está tipificado en el artículo 13 fracción IV del Código Penal Federal y 95 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

c) Que se dividan el trabajo, como un plan global, es decir, que cada interviniente o concurso de sujetos realice su contribución para que se lleve a cabo la conducta delictiva, el resultado común delictivo; y en caso de que uno no lleve a cabo su función traería como consecuencia que no se ejecute el trabajo; esto se denomina coautoría y se encuentra previsto en el artículo 13 fracción III del Código Penal Federal y 95 fracción III, VIII y IX del Código Fiscal de la Federación.

Díaz de León, señala que por *dominio del hecho* cuando debe entenderse que “el sujeto a quien se le considere autor, debe tener el poder de interrumpir la realización del tipo”.¹⁰³ Lo que implica también los casos en que el autor ejecuta el hecho con otros autores, dividiendo el trabajo al distribuirlo.

A su vez, se subdivide por decirlo de una manera en tres apartados para su mayor comprensión, mismo que realizare en el siguiente esquema:



¹⁰³Díaz de León, Marco Antonio, *Código penal federal con comentarios*, 6ª, ed., Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 115.

Al referirnos al **dominio de la acción**, entendemos que el autor cumple todos los requisitos él mismo, tanto los elementos objetivos como los elementos subjetivos teniendo y no perdiéndolo hasta su consumación.

Por otro lado, se entiende por **dominio de la voluntad**, aquellos casos en que el autor tiene el dominio del hecho, sin embargo, utiliza un instrumento que es coaccionado, inducido al error o aconsejado para realizar la acción, pero esta persona no tiene la voluntad de producir el resultado materia; y finalmente, el **dominio funcional del hecho** se presenta cuando una persona interviene “auxiliando o apoyando en la comisión del delito”, previo acuerdo en común.

De lo mencionado en líneas anteriores, es necesario que, en los delitos de acción, el sujeto activo para ser considerado autor o coautor tenga bajo su total control la realización de la conducta delictuosa, con conocimiento de sus circunstancias, porque se trata del rol o papel principal de quienes intervienen en la comisión del delito, al grado de que son quienes pueden en todo momento hacer cesar la consumación del ilícito por el dominio que ejercer sobre lo que se realiza. En cambio, habrá otra categoría de sujetos denominados auxiliares o partícipes, cuya intervención se significa como accesoria o secundaria porque, a diferencia del autor o coautor, no tienen el dominio del hecho y su participación si bien constituye un aporte para lograr la consumación del delito, no es esencial para el logro de la misma. En los siguientes apartados se analizarán particularmente cada una de esas formas de intervención.

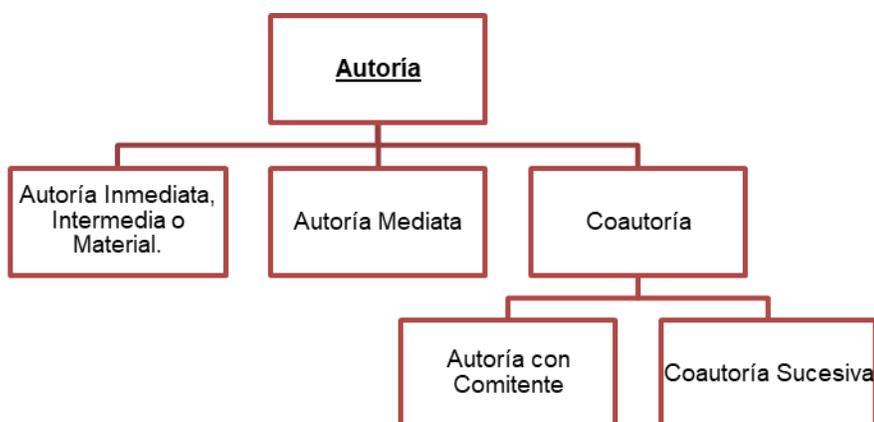
a. Formas de autoría:

González Llanes define primeramente la que denomina como “**autoría única o directa**, que es cuando solamente una persona es quien realiza la acción. La **autoría mediata**, que se actualiza cuando una persona se vale de otra a la cual utiliza como mero instrumento para la comisión. La **coautoría** constituye una variante en función de la pluralidad de intervinientes, porque se presenta cuando dos

o más personas, sin exigirle el tipo, conjuntamente realizan la acción que esta descrita en el tipo penal.¹⁰⁴

Se denomina autoría al concurso de sujetos que intervienen de manera principal en la comisión de un delito, se refiere a la calidad de los sujetos cuya intervención es esencial para la comisión del delito y que comparativamente se distinguen de otros sujetos (auxiliares o partícipes) que si bien colaboran para la realización del ilícito su aportación es sólo accesoria o secundaria.

A continuación, se emplea el siguiente cuadro para distinguir la autoría:



1. Autoría directa o inmediata o material:

Existen definiciones de autoría directa, mismas que a continuación se enlistan:

Para Ambrosio Michel afirma que “autor directo o inmediato” es el que, teniendo el dominio final del hecho, ejecuta personalmente el injusto.¹⁰⁵

¹⁰⁴González, Llanes Mario Alberto, Los delitos fiscales y financieros. Estudio de su contenido en el marco legal, Editorial SISTA S.A. de C.V., México, 2005, p. 74.

¹⁰⁵Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.244.

Uribe Manríquez señala que “autor directo” es aquel que realiza personalmente el delito, es decir, el que de un modo directo y personal realiza el hecho típico, es por esto que se dice que esta autoría es de propia mano, ya que no necesita que otros sujetos para realizar el hecho.¹⁰⁶

Zaffaroni menciona que es “autor directo” el que realiza personalmente la conducta típica, aunque utilice como instrumento físico a otro que no realiza conducta.¹⁰⁷

Suárez Sánchez define: “autor” a quien, de modo inmediato, de propia mano y cumpliendo todos los requisitos señalados por el tipo (tanto objetivos como subjetivos), realice la acción típica. Quién actúe de tal manera lo hace con dominio del hecho.¹⁰⁸

Entonces, para fines de este estudio se puede definir como *autoría directa* a la intervención que realiza el sujeto activo quien es el que ejecuta por su propia mano el hecho, toda vez que tiene dominio final del mismo.

2. Autoría Mediata:

Existe otra forma de intervención que surge al conjugarse el finalismo y el principio de accesoriedad, pues parte de la base de que el autor no actúa directamente sino a través de otra persona. Se trata de la **autoría mediata** que se actualiza cuando la persona se sirve de otro para que ejecute el hecho, es decir, es una herramienta para el autor porque, aunque sean casos donde el autor no tenga directamente el dominio del hecho, sí lo tiene indirectamente y lo ejerce mediante el sujeto que utiliza de instrumento, este último sin conocimiento o voluntad de su error, toda vez que está viciada su voluntad no pudiendo oponerse al mandato del actor. Por lo que el legislador al momento de fijar una sanción libera de la responsabilidad al instrumento para sancionar al “sujeto de atrás” el hecho como propio.

¹⁰⁶Uribe Manríquez, Alfredo René, *Autoría y participación en el derecho penal*. 3a ed., Editorial Flores, México, 2015, p. 45.

¹⁰⁷Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual del derecho penal. Parte general*, Segunda Reimpresión, Editorial Cárdenas, México, 1994, p.609.

¹⁰⁸Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, 3a ed., actualizada. Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007, p.187.

Retomando la idea de Ambrosio Michel, podemos decir que lo “fundamental aquí es la relación que existe entre el autor mediato y la persona que se sirve: la relación debe ser tal que invierta los papeles que normalmente le corresponde al realizador material y a la persona de atrás. Si en principio el autor es el realizador material y la persona de a tras sólo es partícipe, en la autoría mediata sucede precisamente lo contrario.”¹⁰⁹ De dicha definición puede entenderse que el *actor mediato* hace la función de inducir al instrumento, es decir, el inducido no tiene libertad, conocimiento por encontrarse en el error o estar coaccionado y por tal motivo es sometido o ejecuta la acción sin tener la intención o la voluntad de que con la realización de su conducta lesionó el bien jurídico tutelado protegido por la ley.

Suárez Sánchez afirma que se entiende por autoría mediata “...cuando el sujeto de atrás (el autor mediato) domina la voluntad del de adelante (el instrumento), realizando este último la acción. A diferencia de la modalidad antes vista, a quien de modo inmediato y de propia mano realiza la acción típica no se le puede considerar autor, pues su voluntad está dominada y el titular de ese dominio de voluntad es el único autor”.¹¹⁰ Esto ha de revisarse detenidamente por el juzgador, toda vez que se debe evidenciar la existencia del instrumento, de que fue inducido, coaccionado, por el autor mediato que se aprovechó del error para lograr su resultado material.

La estructura de esta forma de autoría requiere la participación de dos sujetos: *el instrumento* y *el autor mediato* y para los casos en que deba determinarse ya la punibilidad, se podría decir que el primero no ejecuta su acción culpablemente, y el segundo sí, de manera dolosa, porque se constituye en “el hombre de atrás” y tiene el dominio del hecho al saber el curso del riesgo para el bien jurídico.

Esta forma de autoría se encuentra prevista en el artículo 13 fracción IV del Código Penal Federal y en el artículo 95, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, y al respecto nuestros altos Tribunales han emitido el siguiente criterio:

¹⁰⁹Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.246.

¹¹⁰Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, 3a ed., actualizada, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007, p.188.

AUTORÍA MEDIATA. SE ACTUALIZA ESTA FORMA DE PARTICIPACIÓN DELICTIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL, CUANDO EL ACTIVO SE VALE DE UNA PERSONA EXCLUIDA DE RESPONSABILIDAD POR CARECER DE CONOCIMIENTO Y VOLUNTAD, PARA QUE REALICE LA CONDUCTA TÍPICA QUERIDA POR AQUÉL. El artículo 13, fracción IV, del Código Penal Federal textualmente dispone: "Artículo 13. Son autores o partícipes del delito: ... IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro.". En este precepto el legislador se refiere al autor mediato, pues así se advierte del dictamen emitido por las Comisiones Unidas Segunda de Justicia, Segunda del Departamento del Distrito y Segunda Sección de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, correspondiente a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal para reformar, adicionar y derogar diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal, entre otras, su artículo 13, la cual fue aprobada y cuyo decreto se publicó en el Diario Oficial de la Federación el trece de enero de mil novecientos ochenta y cuatro, en la que en torno a la reforma de este numeral se explicó: "3. Se estimó conveniente proponer la reforma del artículo 13 que actualmente regula la autoría y participación en forma deficiente y confusa. En la reforma planteada, no se excluye ninguna de las hipótesis contempladas en el actual artículo 13, para evitar cualquier peligro de impunidad; y al propio tiempo se reordena, en forma más técnica, la participación delictiva, contemplando explícitamente los casos de preparación o acuerdo relacionados con un delito cometido, autoría material, coautoría, coautoría intelectual, autoría mediata, complicidad por promesa anterior y complicidad correspectiva.". Por su parte, la doctrina dominante ha definido al autor mediato como aquel que realiza el resultado querido utilizando a otro como mero instrumento para que efectúe la conducta típica, siempre y cuando este último desconozca lo ilícito de su proceder; es decir, los autores mediatos son los que realizan un delito valiéndose de una persona excluida de responsabilidad, ya sea porque actúa sin libertad (con violencia) o sin conocimiento (error) o cuando es inconsciente de la trascendencia penal de lo que hace (inimputable) o en determinados casos cuando actúa en condiciones de obediencia jerárquica por razones de subordinación legítima, hipótesis

todas éstas en las que el sujeto utilizado como instrumento no será responsable por carecer de conocimiento y voluntad. ¹¹¹

De esta tesis aislada se desprende que el autor mediato tiene el dominio del hecho precisamente porque utiliza al instrumento, es decir, a otra persona, que no obra culpablemente, para conseguir su fin, esto es, que el autor persigue dolosamente su resultado material.

3. Coautoría.

Finalmente, la figura con mayor relevancia para nuestro análisis es la **coautoría**, y se refiere al acuerdo de voluntades en concurrencia de varios autores para la realización de un hecho delictivo, a través de un plan global y una división de trabajo, en donde todas las personas que intervienen en la realización del mismo son responsables para que se produzca el hecho delictivo, puesto que en conjunto tienen la posibilidad de concretar, prolongar, interrumpir o destruir el resultado típico; de tal manera que si uno de ellos no interviene o no ejerce su parte proporcional en la intervención se destruye el plan total, puesto que cada uno de los coautores tiene el dominio del hecho y, por lo mismo, se requiere la intervención de todos. Esta forma de participación exige una concurrencia de sujetos que intervienen activamente en el delito, los cuales tienen la calidad de coautores.

Suárez Sánchez menciona que "...coautor es quien codomine el hecho o domine el hecho funcional y autoriza una extensión de los tipos que puede llegar a ser demasiado generosa, como también lo permite la fundamentación de la coautoría en la que cumple división de trabajo, dado que puede conducir a tener como coautor al "cerebro" de una organización criminal, "al jefe de la banda", a pesar de que no realice acto ejecutivo alguno, tal como lo entendieron en su momento Reyes Echandía y Fernández Carrasquilla, pues aunque los dos parten de esquemas aparentemente diferentes, en materia de coautoría llegan a puntos coincidentes, porque con esta figura alcanzan a quien ellos tildan

¹¹¹Tesis Aislada III.1o.P.70 P, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXIII, enero de 2006, Penal, p. 2327.

de autor (coautor) intelectual, a quien califica de coautor sólo por contribuir a la elaboración de un plan, sin realizar acto ejecutivo alguno, teniendo como base para tal construcción la división del trabajo”.¹¹²

Champo Sánchez afirma que es “...coautor todo interviniente cuya aportación en la fase ejecutiva representa un requisito indispensable para la realización del resultado pretendido, esto es, aquel con cuyo comportamiento funcional se sostiene o se viene abajo lo emprendido”.¹¹³

Uribe Manríquez menciona en su obra, que la coautoría “...es una especie de conspiración (ya que va precedida del acuerdo ejecutivo previo) llevada a la práctica y se diferencia de esta figura precisamente en que el coautor interviene de algún modo en la realización del delito, lo que, por definición, no sucede en la conspiración”.¹¹⁴

Enrique Bacigalupo señala que como elemento esencial de la coautoría el “...co-dominio del hecho es consecuencia de una decisión conjunta al hecho. Mediante esta decisión conjunta o común se vinculan funcionalmente los distintos aportes al hecho: uno de los autores sostiene a la víctima y el otro la despoja de su dinero; cada aporte está conectado al otro mediante la división de tareas acordadas en la decisión conjunta”.¹¹⁵

Por otro lado, el propio Bacigalupo sostiene que en la “...coautoría, son coautores los que toman parte en la ejecución del delito co-dominando el hecho”.¹¹⁶ Para Ambrosio Michel, “son coautores los que realizan conjuntamente y de mutuo acuerdo un hecho y ejercen sobre él el codominio del hecho

¹¹²Ibíd., 352.

¹¹³Champo Sánchez, Nimrod Mihael, *El dominio del hecho, formas de autoría en el delito*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 112.

¹¹⁴Uribe Manríquez, Alfredo René, *Autoría y participación en el derecho penal*. 3a ed., Editorial Flores, México, 2015, p. 72.

¹¹⁵Bacigalupo Enrique Z., *Manual de derecho penal. Parte general*, Tercera impresión, Editorial Temis, S.A. de C.V. Santa Fe, Bogotá, 1996, p. 197.

¹¹⁶Ibíd., 196.

de acuerdo con un plan de ejecución. Los coautores son autores porque cometen el delito entre todos. Los coautores se reparten la realización del tipo de autoría.¹¹⁷

El Diccionario Jurídico Mexicano, define: "Coautor del delito. 1. En su acepción gramatical, coautor significa autor con otro u otros. Es decir, el coautor es también un autor que comparte o divide con otro una misma tarea. Para el derecho penal, coautor es aquel que conjuntamente con otro u otros lleva a cabo la realización de un delito, en forma tal que cada uno de ellos, aisladamente, ejecuta la conducta típica en su totalidad y ambos reúnen los requisitos típicos necesarios para ser autores. Son coautores de homicidio los tres individuos que se combinan para matar a un tercero, si mientras dos de ellos le reducen y le mantienen indefenso, el otro le apuñala. II. Para la conceptualización del coautor, es necesario tener en cuenta el concepto de autor. Ello nos lleva inmediatamente a considerar las diversas concepciones que se han elaborado por la doctrina jurídico-penal en torno a la delimitación entre autor y partícipe. En primer lugar, está la teoría formal-objetiva, que es una de las más antiguas y la que más aceptación ha tenido en la doctrina, sostenida, entre otros, por A. Merkel, Beling, Liszt, Sauer, Mezger. Según ella, coautoría es conjunta "ejecución" de acciones que pertenecen al núcleo del tipo; en tanto que complicidad es realización de una acción preparatoria o de una acción accesoria para la acción ejecutiva de otro sujeto (eling); coautor es, por eso, el que realiza una acción ejecutiva y cómplice el que lleva a cabo una acción preparatoria o colaborar durante la ejecución del delito, pero con una actividad meramente auxiliadora. La teoría subjetiva, por otra parte, trató de fundar la distinción en el animus, en que el autor "quiere el hecho como propio" (animus auctoris) mientras que el partícipe stricto mema "lo quiere como ajeno" (animus molii) o, en otras palabras y con cierto correctivo, autor es el que tiene "interés" en el hecho y partícipe quien no lo tiene; de donde, coautor es aquel que interviene con otro u otros en la realización del hecho y lo quiere como suyo o tiene interés en el mismo. Tanto la teoría formal-objetiva como la subjetiva han sido bastante criticadas por la doctrina: la primera, por dejar fuera del concepto de autor (y coautor) a quienes evidentemente lo eran y, además, por no dar una explicación satisfactoria a la llamada "autoría mediata", la segunda,

¹¹⁷Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.253.

por considerar autores (coautores) a quienes realmente no lo son y, en fin, por ser técnicamente incorrecta”.¹¹⁸

Asimismo, se coincide con lo señalado por Champo Sánchez, al sostener “...que cuando intervienen varias personas en la comisión de un delito sus aportaciones pueden graduarse de distintas maneras, siendo decisivas para la realización del delito”¹¹⁹; puesto que lo medular de esta forma de autoría --- agrega el mismo autor--- estriba en “...el dominio funcional del hecho, que se tiene de manera completa en varios sujetos; es decir, es compartido el dominio del hecho de acuerdo a la contribución o reparto del trabajo de cada individuo, puesto que todos tienen el control en conjunto para el hecho global; al respecto, el autor que se cita, menciona que “en la coautoría cada individuo domina el acontecer global en cooperación con los demás, es decir, el coautor no tiene por sí sólo el dominio total del hecho pero tampoco ejerce un dominio parcial, sino el dominio completo reside en las manos de varios, de manera que éstos sólo pueden actuar conjuntamente, teniendo así cada uno de ellos en sus manos el destino del hecho global”¹²⁰

En el ordenamiento mexicano se encuentra prevista la coautoría en los artículos 13 fracción III del Código Penal Federal y 95 fracciones III y VIII, del Código Fiscal de la Federación. Lo que hemos expuesto en las líneas precedentes tiene relación con la siguiente tesis de la autoridad federal:

COAUTORÍA. SE ACTUALIZA CUANDO VARIAS PERSONAS, EN CONSENSO Y CON CODOMINIO CONJUNTO DEL HECHO, DIVIDIÉNDOSE LAS ACCIONES DELICTIVAS Y MEDIANTE UN PLAN COMÚN ACORDADO ANTES O DURANTE LA PERPETRACIÓN DEL SUCESO, CONCURREN A LA EJECUCIÓN DEL HECHO PUNIBLE (LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL). La figura de la coautoría a que se contrae la fracción II del

¹¹⁸Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario jurídico mexicano, Tomo I, A-B*. Editorial UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, Ciudad Universitaria. Primera Edición. México, 1982. P. 115.

¹¹⁹Champo Sánchez, Nimrod Mihael, *El dominio del hecho. Formas de autoría en el delito*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 111.

¹²⁰Ibídem, 112.

artículo 22 del Código Penal para el Distrito Federal, se actualiza cuando varias personas en consenso y con codominio conjunto del hecho, dividiéndose las acciones delictivas y mediante un plan común acordado antes o durante la perpetración del suceso, concurren a la ejecución del hecho punible y, por tanto, son responsables en igualdad de condiciones; de ahí que una aportación segmentada, adecuada y esencial al hecho puede bastar para ser considerada y penada como coautoría, aunque formalmente no sea parte de la acción típica, habida cuenta que aquélla se refiere no únicamente a una ejecución compartida de actos que se realizan en sentido objetivo-formal, como porciones pertenecientes a la acción típica, sino a que varios agentes reparten entre sí el dominio del hecho en la etapa de su realización, por lo cual la doctrina ha llamado a esta intervención compartida "codominio funcional del hecho"; sin embargo, esa actuación funcional para convertir al agente como coautor, debe ser necesaria y esencial para la realización del hecho delictivo.¹²¹

Del criterio federal transcrito se desprenden cuatro elementos:

- 1) el consenso de los codominantes,
- 2) el codominio en conjunto de los coautores al hecho,
- 3) la división de las acciones delictivas; y,
- 4) el plan común acordado antes o durante la perpetración del hecho ilícito global.

En ese contexto, está la coautoría **tiene una estructura compuesta**, que ha sido señalada por la mayoría de la doctrina, **por dos elementos**:

a) elemento subjetivo, se entiende como el común acuerdo, plan común, que tienen los sujetos con la calidad de coautores para realizar el hecho delictivo, es decir, las características esenciales que debe contener este plan o acuerdo debe ser implícito en todo lo referente a la comisión del hecho delicto en la que se realice una asignación de la división del trabajo, de los roles que de manera conjunta cada codominante, coejecutor debe desarrollar para la realización del hecho global.

¹²¹Jurisprudencia I.8o.P. J/2, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXXII, noviembre de 2010, p. 1242.

Suárez Sánchez, señala que el efecto del acuerdo es, que “cada uno de los intervinientes tenga conocimientos de lo que hacen los demás para que se pueda deducir la existencia del acuerdo común, el cual, ya se dijo, no ha de presumirse.”¹²²También, limita la función de la coautoría porque en caso de no ser así se caería en otra forma de esta figura que más adelante abordaremos y también que jurídicamente se le pueda imputar a cada autor esta calidad porque sin el acuerdo no sería posible fincar este grado de responsabilidad.

b) El elemento objetivo es la contribución o aporte, es decir, la división del trabajo de los sujetos en el plan global del hecho.

Además, se requiere que cada coautor tenga conciencia y voluntad de lo que están realizando en conjunto.

En ese mismo sentido, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones con Residencia en la Ciudad de México y Jurisdicción en toda la República, ha emitido la siguiente tesis aislada, donde refiere los elementos y características que debe reunir tener cada codominante para tener la calidad de coautor, al tenor de lo siguiente:

PRÁCTICA MONOPÓLICA ABSOLUTA. LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN SU COMISIÓN ASUMEN CORRESPONSABILIDAD, DADA SU COAUTORÍA. La autoría en materia penal implica que una persona cometa una conducta típica de manera individual; sin embargo, nada impide que se realice el ilícito mediante la intervención de dos o más sujetos, en cuyo caso, habrá que distinguir entre autores y partícipes. La diferencia entre éstos dependerá de la gobernabilidad sobre el hecho delictivo que tengan los sujetos durante la ejecución del hecho típico, siendo autor quien mantiene el dominio del hecho y partícipe quien carece de éste, pero coadyuva en su realización. En ese sentido, es coautor quien, previo acuerdo concomitante con otros, realiza el hecho típico de manera conjunta y con el dominio del hecho compartido o codominio funcional. El aspecto decisivo para

¹²²Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, 3a ed., actualizada. Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007, p.363.

distinguir a la coautoría es que el dominio del hecho lo tienen dos o más personas que, en virtud del reparto de funciones o división de trabajo, asumen por igual la responsabilidad de su realización y, por ello, las distintas conductas deben considerarse como unidad, en cuanto al resultado total que debe atribuirse a cada autor individual. La figura descrita, si bien acuñada en el derecho penal, es válido referente para el derecho administrativo sancionador, y debe tenerse en cuenta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que en la interpretación constitucional de los principios que rigen a este último, puede acudir a los contruendos en aquél, dado que ambas materias tienen lugar como reacción represiva y punitiva frente a lo antijurídico. En ese contexto, al ser las prácticas monopólicas absolutas ilícitos sancionables, en los que la participación de cada sujeto es necesaria y contribuye, a manera de eslabones correlacionados de forma cooperativa y causal a la consumación de la conducta sancionada, entendida como una práctica compleja pero integral y monolítica, son asimilables a un delito cometido en coautoría. Por tanto, los sujetos que intervienen en la comisión de esas conductas asumen corresponsabilidad, al tener el codominio del hecho, siendo el resultado total atribuible a cada uno de ellos, de acuerdo con su participación. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA ESPECIALIZADO EN COMPETENCIA ECONÓMICA, RADIODIFUSIÓN Y TELECOMUNICACIONES, CON RESIDENCIA EN LA CIUDAD DE MÉXICO Y JURISDICCIÓN EN TODA LA REPÚBLICA. ¹²³

Esta tesis aislada retoma la idea de los autores y la doctrina señalada en líneas previas, proporcionando una definición de la coautoría en el mismo sentido, por lo que se concluye en estos apartados que necesita un elemento objetivo, otro subjetivo que abarca las características del acuerdo, además de la conciencia y dominio del hecho de todos los sujetos que tienen esta calidad para que se realice su hecho global delictivo.

Cabe agregar que también existen tipos de coautoría, tal es el caso, de la “**autoría concomitante**”, en la cual existe un pacto en común entre los sujetos que se actualiza de manera expresa o tácita al

¹²³Tesis Aislada I.1o.A.E.157 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo IV, junio de 2016, p. 2873.

momento de la realización de la conducta delictiva. Esto lo confirma Ambrosio Michel, al sostener que “...normalmente el acuerdo común ocurre antes de la comisión del hecho planeado; sin embargo, nada impide que ese acuerdo nazca en el momento mismo de la ejecución”¹²⁴; asimismo, la “**coautoría sucesiva**”, se presenta cuando en la ejecución del delito, una persona ajena al común acuerdo de los intervinientes, se une a ellos, por lo que su penalidad ira de acuerdo con la doctrina dominante dirigida a las circunstancias agravantes que él conocía. En cuanto a esto último, el propio Ambrosio Michel agrega que “...el acuerdo en común delictivo de los coautores generalmente se concibe antes de la realización del hecho; sin embargo, también puede suceder que una vez iniciada la ejecución del delito se una al autor o coautores una tercera persona ajena al acuerdo común, presentándose entonces la llamada coautoría sucesiva”¹²⁵. Finalmente, tenemos la llamada la “**complicidad correspectiva**”, cuyo origen es en la ejecución del hecho delictivo, ya que no se diferencia quien tuvo la idea, no se diferencia el autor en la intervención de las personas, no existe un previo acuerdo; este autor menciona que la “complicidad correspectiva, se actualiza cuando en la comisión de un delito, sin un acuerdo común concurren varios individuos y no consta quién de ellos es el autor.

La diferencia entre la coautoría y la complicidad correspectiva radica en que en la primera los sujetos activos tienen un dominio común del hecho y, por ende, todos son causantes del resultado, todos son autores, dada la repartición de tareas que entre sí se han encomendado; y en la segunda, los participantes, por no compartir un acuerdo común, carecen del dominio funcional del hecho y además no consta quién de todos los concurrentes provocó el resultado típico”¹²⁶; no obstante lo cual todos son responsables del delito no acordado previamente (emergente) básicamente por haber estado presentes y no hacer nada por impedir ese diverso delito.

4. Autor Intelectual: Esta figura de “autoría intelectual” como tal no está prevista expresamente en el Código Penal Federal, pero en la doctrina suele plantearse como una categoría con características propias y generalmente se alude al sujeto que es quien idea y propone el plan de realización del delito.

¹²⁴ Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2012, p.258.

¹²⁵Ídem.

¹²⁶Ídem.

Para finalizar con lo referente a las formas de intervención de autoría, a continuación, se incluye el cuadro comparativo realizado por el Ambrosio Michel, al cual hemos adicionado las fracciones correspondientes después de la reforma del 2016 al Código Fiscal Federal, en donde se mencionan las fracciones referentes a las formas de autoría, mismas que se citan de su respectivo Código:

	<u>AUTORÍA</u>	
	Artículo 13 del Código Penal Federal: Son autores o partícipes del delito:	Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación: Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
	I. Los que acuerden o preparen su realización	I. Concierten la realización del delito.
Autor intermedio, directo, material.	II. Los que los realicen por sí;... ¹²⁷	II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley... ¹²⁸
Coautoría.	III. Los que lo realicen conjuntamente;	III. Cometan conjuntamente el delito.
Autoría Mediata	IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;	IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Adicionadas por la autora de este estudio

Coautoría.	VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su	VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de
-------------------	---	---

¹²⁷ Código Penal Federal, artículo 13, fracción II. Diario Oficial de la Federación, reforma de mayo de 1999.

¹²⁸ Código Fiscal de la Federación, artículo 95, fracción II. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981.

	comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.	un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
Autor Intermedio/ Autor mediato o Instigador (según sea el caso).		IX. Derivado de un contrato o convenio que implique el desarrollo de una actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito.

Finalmente, la figura de **encubrimiento**¹²⁹, de acuerdo a lo previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a otra forma de intervención cuando una persona denominada “*encubridor*” brinde una cooperación, sin previo acuerdo y sin haber participado en la ejecución del delito, brinde auxilio u apoyo y tiene una pena máxima hasta por 6 años de prisión dependiendo el grado de participación en el delito fiscal cometido. Para que se configure esta forma de intervención debe actuar con voluntad, conocimiento y plena conciencia dolosa de que el auxilio que brinda es ilícito, su intención es alejarse o apartarse de la acción o lugar de los hechos. Hoy en día, es poca información la que se tiene sobre el procedimiento penal de esta forma de participación tomando en consideración que puede encuadrarse en otro delito diverso en el Código Fiscal de la Federación a pesar de que sigue vigente el artículo.

b. Participación

¹²⁹Aunque debe decirse que dentro de la dogmática jurídico penal, el encubrimiento no está considerado como una simple forma de participación, sino como un delito autónomo (confróntese la tipificación de conductas alternativas del delito de encubrimiento en el artículo 400 del Código Penal Federal), precisamente porque el encubridor no ha tenido ingerencia en el acuerdo previo para la realización del delito principal (respecto del cual se de el encubrimiento como figura accesoria).

Respecto a “**partícipe**”, la corriente restrictiva de autor sostiene que se trata del sujeto que aporta alguna contribución para la ejecución al hecho y se encuentra contemplado en las fracciones de los siguientes artículos:

PARTICIPACIÓN	
Artículo 13 del Código Penal Federal: Son autores o partícipes del delito:	Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación: Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo.	V. Induzcan dolosamente a cometerlo.
VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;	IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Adicionadas por la autora de este estudio

VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y	VI. Ayuden, dolosamente a otro para su comisión.
VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.	VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Como se dijo con anterioridad, esta figura es de naturaleza accesoria porque surge con la intervención, servicio, apoyo, auxilio que brindan una o varias personas en un hecho punible ajeno, toda vez que no son autores ya que no recae el dominio del hecho en él o ellos, dependerá del dolo en la ejecución del delito para determinar el grado de pena. En sentido estricto, solo serán admisibles tratándose de delitos dolosos y nuevamente se clasifican:

1. Cómplices
 2. Inductores o Instigadores
- } **Partícipes.**

Son **cómplices**, aquellas personas que con previo acuerdo intervienen de manera dolosa para brindar auxilio o apoyo al autor inmediato, ya sea en un momento previo, durante o después de la comisión del delito. Destacando que el *cómplice* no produce la ejecución del tipo toda vez que como se desprende en líneas anteriores, es el autor quien tiene el dominio del hecho. Razón por la que el Código Penal Federal como ley supletoria de la materia fiscal que nos ocupa, al momento de sancionar o imponer una pena lo atenúa tomando en consideración que tiene una menor participación en la realización del ilícito. Por lo anterior, es necesario mencionar que la complicidad se divide de acuerdo al momento en que se brindó el apoyo o auxilio en la ejecución de la conducta delictiva, es decir: **1)** se denomina "*complicidad previa*", cuando auxilia desde el acuerdo previo y colabora en la preparación del hecho delictivo, se encuentra en la fracción I del artículo 95, del Código Fiscal de la Federación; **2)** "*complicidad concomitante*", es cuando su participación es durante la comisión del ilícito, se encuentra en el artículo 95 fracción V del citado Código; y **3)** "*complicidad subsecuente*", ayuda o auxilia al autor una vez consumado el delito, se encuentra en el artículo 95 fracción VII del Código Fiscal de la Federación.

La **inducción o instigación** se refiere al grado de participación, en el cual el instigador determina dolosamente al instigado a cometer un ilícito; sin embargo, el instigado tiene el dominio del hecho y por ello debe responder penalmente, pues el instigador solamente ha cooperado empujándolo o incitándolo a cometer el delito, pero quien materialmente lo realiza finalmente, con conciencia y voluntad culpable, es el instigado. Se trata en ambos casos de sujetos responsables: Del delito cometido el instigado responde como autor material, en tanto que el instigador es responsable a título de partícipe, lo que no deja de ser discutible, en tanto que dentro de una lógica jurídica pareciera que la figura del instigador equivaldría en alguna medida a la del autor mediato.

I) Requisitos de la Inducción para la realización de un hecho doloso:

Elementos:

- a) Objetivamente:** La causa imputable a un sujeto (instigador) para ejercer en la conciencia y voluntad de un individuo para que éste a su vez realice el tipo doloso.
- b) Subjetivamente:** Que se presente el dolo en la ejecución.

II) La Punibilidad

Por cuanto a los partícipes, existen dos teorías que hablan de cómo imponer la sanción de los sujetos que intervienen dependiendo del grado de participación, las cuales son:

a) La Teoría de la Corrupción o de la Culpabilidad: Pretende imponer una sanción al instigador (autor) por viciar la conducta del instigado o partícipe o por convertirlo en delincuente.

b) Teoría de la Causación o del Favoritismo: Trata de restar valor a la intervención del partícipe respecto al hecho, minimizando al bien jurídico.

<u>Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación</u>	<u>Forma de Participación</u>
Fracción I	Inductor/ instigador o complicidad previa.
Fracción IV	Inductor
Fracción V	Inductor/ instigador o complicidad concomitante.
Fracción VI	Instigado o cómplice previa/ concomitante.
Fracción VII	Encubridor o complicidad subsecuente.

En resumen, para determinar la autoría y participación en los delitos fiscales, es necesario identificar:

- a) La existencia de una comisión dolosa.
- b) El grado de participación en el delito.
- c) La intervención (apoyo o auxilio) concreta de cada persona al momento de cometer el delito y la intervención dolosa o no en la comisión del delito.
- d) También si se realiza por una persona física o a nombre de una persona jurídica colectiva (persona moral), con la finalidad de identificar qué persona(s) son subordinadas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa.
- e) Estas figuras se encuentran contempladas en los artículos 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal Federal, mismos que a continuación clasificamos:

Autor:	Artículo 13 del Código Penal Federal	Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación
Coautoría	Fracción I	Fracción I (complicidad previa)
Autoría Inmediata	Fracción II	Fracción II
Coautoría	Fracción III	Fracción III
Autoría Mediata.	Fracción IV	Fracción IV
Inductor	Fracción V	Fracción V
Cómplice o encubrimiento.	Fracción VI	Fracción VI
Coautoría	Fracción VII	Fracción VII.
Coautoría	Fracción VIII	Fracción VIII.
autor intelectual		Fracción IX.

Finalmente, nuestros Tribunales Colegiados emitieron la siguiente jurisprudencia para determinar cuándo les es atribuible el delito a la persona señalada como sujeto activo, en los términos que a continuación se señalan:

AUTORES Y PARTÍCIPES DEL DELITO. PARA DETERMINAR SI LES ES ATRIBUIBLE EL INJUSTO, INCLUYENDO SUS CALIFICATIVAS, DEBE HACERSE LA VALORACIÓN DEL HECHO DE UN MODO DIFERENTE RESPECTO DE LOS DISTINTOS SUJETOS QUE CONTRIBUYERON A SU REALIZACIÓN, SIEMPRE QUE EXISTAN RAZONES MATERIALES QUE LA JUSTIFIQUEN Y ENCUADRAMIENTO TÍPICO. De manera tradicional la doctrina penal ha sostenido (aunque no de manera unánime) el principio de "la unidad del título de imputación", que parte de la idea de que los tipos de participación delictiva son necesariamente referidos a los de autoría y que, por consecuencia, la conducta del partícipe es siempre accesoria respecto del comportamiento del autor. Sin embargo, en la actualidad y desde hace varias décadas, el criterio predominante para casos de excepción, como el del concurso aparente de normas y discrepancias entre el alcance del dolo del autor y el del partícipe en caso de inducción, es el que admite la naturaleza personal

del injusto para efectos de la reprochabilidad. Esto último significa que la ley permite (y en algunos casos implícitamente exige) la valoración del mismo hecho (injusto penal) de un modo diferente respecto de los distintos sujetos que contribuyeron a su realización, siempre que existan razones materiales que justifiquen esa distinta valoración y encuadramiento típico, además de que concurren los presupuestos necesarios para tal diferenciación. En este sentido, es necesario determinar, primeramente, desde una perspectiva estrictamente técnica y conforme a la legislación vigente, si en abstracto, el injusto penal, incluyendo sus calificativas, puede ser atribuido por igual al autor y a quien interviene en calidad de partícipe, pues puede suceder que cuando el dolo del partícipe no abarca la totalidad de modalidades o circunstancias de ejecución del hecho, que finalmente son aplicables al acto consumado por parte del autor material, y que justifican el encuadramiento de un tipo penal agravado, complementado o calificado, la valoración de ese hecho especialmente cualificado sólo proceda respecto del autor material y no así respecto del partícipe o inductor; pues el no considerarlo así implicaría una vulneración al más elemental principio de culpabilidad característico de un Estado democrático de derecho. En tal virtud, como se diría bajo la concepción funcionalista, cada sujeto debe responder de los actos propios a su ámbito de organización, de acuerdo con un principio básico de "autorresponsabilidad", lo que se traduce en que a cada persona le es atribuible únicamente lo realizado bajo su propia culpabilidad y no lo de la ajena, sin que ello implique transgresión alguna al llamado principio de accesoriedad. En consecuencia, si el dolo presupone un aspecto cognoscitivo que recae sobre los aspectos objetivos del tipo penal, y un aspecto volitivo referente a la voluntad o querer del actuar realizador de ese tipo objetivo, previamente conocido o concebido, es obvio que el injusto penal que integre circunstancias de agravación o calificativas derivadas de la particular forma de ejecución del hecho material, sólo puede ser, en principio, atribuible, conforme a ese encuadramiento típico, al propio autor, en tanto que a los partícipes sólo les serán reprochables esas mismas circunstancias en la medida en que sean de naturaleza objetiva y formen parte del conocimiento integrante de ese dolo de partícipe en la realización preconcebida del hecho; las circunstancias subjetivas, en cambio, sólo son atribuibles a aquellos en quienes concurren, es decir, si son inherentes a la ejecución misma del hecho únicamente pueden referirse al autor, a menos de que existiese prueba de que los demás partícipes (formas de participación) también son conscientes de

ellas. Las anteriores consideraciones no son sólo apreciaciones dogmáticas o teóricas (de lege ferenda), sino que se plasman esencialmente en el llamado principio de "comunicabilidad", que a su vez se recoge en la legislación positiva, al señalar el artículo 54 del Código Penal Federal: "El aumento o la disminución de la pena, fundadas en las calidades, en las relaciones personales o en las circunstancias subjetivas del autor de un delito, no son aplicables a los demás sujetos que intervinieron en aquél. -Son aplicables las que se funden en circunstancias objetivas, si los demás sujetos tienen conocimiento de ellas.". Como se ve, el anterior precepto recoge esencialmente el principio en cuestión y da muestra de que el legislador federal mexicano, condiciona la reprochabilidad de las circunstancias de agravación precisamente respecto de quienes participan de ellas; consecuentemente, no puede caerse en la incorrecta interpretación del principio de accesoriedad en materia de participación y pretender considerar que todo partícipe, y ante todo supuesto, debe responder "automáticamente" respecto de cualquier agravante aplicable al acto realizado por el autor material, sin excepción alguna, pues tal forma de pensar no resulta congruente con la doctrina ni con la ley positiva aplicable. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.¹³⁰

Conforme a esta jurisprudencia, en el análisis relacionado con una determinada forma de intervención bajo la cual se haya cometido el hecho delictivo, el juzgador debe tener en cuenta que cada sujeto habrá de responder de los actos propios a su ámbito de organización, de acuerdo con un principio básico de "autorresponsabilidad", lo que se traduce en que a cada persona le es atribuible únicamente lo realizado bajo su propia culpabilidad y no lo de la ajena, sin que ello implique transgresión alguna al llamado principio de accesoriedad.

VI) Elemento subjetivo

Dentro de la descripción típica hecha por el legislador en la ley penal siempre debe contemplarse un nivel subjetivo, dentro del cual el juez debe revisar si la conducta atribuida al sujeto o sujetos activos

¹³⁰Jurisprudencia II.2o.P. J/4 [10ª, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo IV, libro 45, agosto de 2017, p. 2330).

fue realizada a título de dolo o de culpa. En términos sencillos, podemos decir que el **dolo** consiste en la manera consciente y voluntaria de la conducta, con la finalidad de producir un resultado típico y antijurídico; mientras que la **culpa** se origina por imprudencia a un deber de cuidado, no hay intención de cometer el resultado típico, pero lo prevé como posibilidad de que se pueda producir, sabe y tiene conocimiento que está previsto puniblemente en ley.

A) El dolo.

Es importante mencionar al **dolo** como “el conocimiento y la voluntad de realizar el tipo objetivo, o sea que equivale a conocer y querer los elementos objetivos del tipo. Por tanto, actúa con dolo quien conoce o sabe lo que hace y además hace lo que quiere”.¹³¹

Díaz Aranda señala que se entiende por dolo: el obrar con el propósito de violar una norma del tipo penal.¹³²

Ambrosio Michel afirma que “para obrar dolosamente, el sujeto de la acción debe saber qué es lo que hace y hacer los elementos que caracterizan su acción como acción típica.”¹³³

Zamora Jiménez señala, “el dolo supone el mayor grado de desvalor de la acción, es decir, un grado de injusto más elevado en comparación con la realización del hecho por imprudencia. Se compone por una parte, de un elemento cognoscitivo, esto es, el conocimiento como hemos dicho de los elementos objetivos del tipo global de injusto lo cual indica que el autor deberá estar consciente de los presupuestos materiales de la prohibición penal; y por otra, un elemento volitivo, ya sea como intención directa o como aceptación, (dolo directo o dolo eventual).”¹³⁴

¹³¹Díaz de León, Marco Antonio, *Código Penal Federal con comentarios*, 2ª, ed., Editorial Porrúa, México, 1997, p. 12.

¹³²Díaz Aranda, Enrique, *Dolo, Causalismo-Finalismo-Funcionalismo y la Reforma Penal en México*, Editorial Porrúa, México, 2000, p.115.

¹³³Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.297.

¹³⁴Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel. Cuarta reimpresión, México, 2001, p. 148.

Existen corrientes que se pronuncian al respecto, tal es el caso de la **Teoría de Voluntad**, la cual, manifiesta que para que exista el dolo se debe identificar el conocimiento y la voluntad del sujeto activo; también, la **Teoría de la Representación**, manifiesta un argumento contrario, señalando que solamente requiere el conocimiento por parte del sujeto activo y finalmente, la **Teoría o doctrina dominante**, exige que se componga de los dos elementos, tanto de la voluntad, como del conocimiento, tomando como elemento indispensable al conocimiento, para la existencia del dolo.

Por lo mencionado en líneas anteriores, da pauta a estudiar y analizar la composición del dolo:

Atendiendo a sus elementos y dado que la doctrina sostiene un acuerdo acerca de que ellos, se puede establecer que para la existencia del dolo se necesita:

a) Un **elemento intelectual**, que el sujeto activo tenga **conocimiento** de los elementos de carácter objetivo contenidos en la descripción típica del delito de que se trate (por ejemplo, cuando se trate de homicidio debe saber precisamente que al realizar la conducta está privando de la vida a una persona; o cuando roba es preciso que tenga conocimiento de que comete el apoderamiento de una cosa mueble que no le pertenece).

Por ello, Ambrosio Michel refiere que “...*el elemento intelectual* se refiere, por tanto, a los elementos que caracterizan objetivamente la acción como típica (elementos objetivos del tipo): sujeto, acción, resultado, relación causal o imputación objetiva, objeto material, etc...El conocimiento que exige el dolo es un conocimiento actual, no bastando uno meramente potencial. Es decir, el sujeto ha de saber lo que hace, no basta con que hubiera debido o podido saberlo.”¹³⁵

Díaz Aranda señala que en el *Diccionario de la Lengua Española*, el conocimiento es definido como “acción y efecto de conocer //entendimiento, inteligencia, razón natural...”De ello se deduce que todo conocimiento supone un conocer, lo cual implica grabar en la “conciencia” palabras, ideas, conceptos y experiencias que “inconscientemente” se tienen disponibles en la memoria.¹³⁶

¹³⁵Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.297.

¹³⁶Díaz Aranda, Enrique, *Dolo, causalismo-finalismo-funcionalismo y la reforma penal en México*, Editorial Porrúa, México, 2000, p.116.

Zamora Jiménez, sigue esa línea al mencionar que el “elemento intelectual, para actuar dolosamente, el sujeto de la acción debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos que caracterizan su acción típica...El conocimiento, deviene del querer o aceptar la situación, lo cual permite incardinar en la parte objetiva del tipo elementos subjetivos como el conocimiento que tiene el sujeto de la conducta.”¹³⁷

b) elemento volitivo, que quiera realizar (**voluntad**) o tenga la **intención** de que se cometa la conducta hecho.

Michel Ambrosio menciona que “el *elemento volitivo* supone la voluntad incondicionada de realizar algo (típico) que el autor cree que puede realizar.”¹³⁸ Arturo Zamora Jiménez, señala que el *elemento volitivo* se requiere “para actuar dolosamente no basta con el mero conocimiento de los elementos objetivos del tipo, es necesario, además querer realizarlos”¹³⁹

Además, existen clases de dolo:

1) **Dolo Directo**, el sujeto activo o autor quiere el resultado. Ambrosio Michel menciona que en “el *dolo directo* el autor quiere realizar precisamente el resultado (en los delitos de resultado) o la acción típica (en los delitos de simple actividad): el autor quería matar y mata, quería dañar y rompe la cosa, etc.”¹⁴⁰ Así mismo, Zamora Jiménez dice que “por dolo directo de primer grado se entiende que es la forma de actuar, en cuyo caso el elemento volitivo se presenta de modo más intenso, cuya que se supone claramente el propósito, intención o finalidad que persigue el agente...En el dolo directo de

¹³⁷Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel. Cuarta reimpresión. México, 2001, pp. 148 y 149.

¹³⁸Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.297.

¹³⁹Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel. Cuarta reimpresión. México, 2001, p. 149.

¹⁴⁰Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p.297.

segundo grado el autor no busca la realización del tipo, pero sabe y advierte como seguro (o casi seguro) según Jescheck, que su actuación dará lugar a delito.”¹⁴¹

2) Dolo Eventual, el autor o sujeto activo no quiere el resultado, pero lo estima como probable. Ambrosio Michel señala que “en el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo la eventual realización.”¹⁴²

Mir Puig cita en su libro a Jescheck diciendo que los dos elementos que integran al dolo –el conocimiento y la voluntad-, en el dolo directo de primer grado predomina el elemento voluntativo: el autor persigue la realización del delito. Por eso se designa también esta clase de dolo como << intención>>. En cambio, es indiferente en él: 1) que el autor sepa seguro o estime sólo como posible que se va a producir el delito; 2) que ello sea el único fin que mueve su actuación: el delito puede <<perseguirse>> solo como medio para otros fines, y seguirá habiendo dolo directo de primer grado.

Al referirse a las clases de dolo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio:

DOLO DIRECTO Y DOLO EVENTUAL. DIFERENCIAS. Del artículo 8o. del Código Penal Federal, se desprende que los delitos pueden ser dolosos o culposos. El dolo significa la conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito. Por ello, un delito tiene este carácter, cuando el sujeto activo lo comete conociendo los elementos del tipo penal o previendo como posible el resultado típico y, aun así, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley. El dolo, a su vez, admite dos modalidades: directo y eventual. El primero se puede asimilar a la intención, lo que el sujeto persigue directamente y abarca todas las consecuencias que, aunque no las persiga, prevé que se producirán con seguridad; mientras que el dolo eventual se presenta cuando el sujeto activo no persigue un resultado y tampoco lo prevé como seguro, sino que sólo prevé

¹⁴¹Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, Editorial Ángel. Cuarta reimpresión. México, 2001, p. 150.

¹⁴²Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p 297.

que es posible que se produzca, pero para el caso de su producción lo asume en su voluntad. Contradicción de tesis 68/2005-PS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Miguel Enrique Sánchez Frías.¹⁴³

Se desprende de la tesis transcrita que, al resolver la contradicción de Tesis 68/2005-PS, el máximo tribunal del país manifiesta que en el artículo 8 del Código Penal Federal, se establece que los delitos pueden ser dolosos o culposos, razón por la que define como dolo la conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito, y clasifica dos tipos de dolo: **a) Dolo directo**, que el sujeto activo tiene la intención o propósito de cometer/perseguir la acción directamente y prevé las consecuencias accesorias como parte del resultado, y **b) Dolo eventual**, no persigue un resultado y tampoco lo prevé como seguro, simplemente es una posibilidad que se produzca, a pesar de que no quiere su realización pero “acepta el riesgo”.

Ahora bien, si tomamos en consideración que el Código Penal Federal en el artículo 9 define al dolo, al estipular que *“obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confinado en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales; entonces, se comprende fácilmente la razón por la cual el Código Fiscal de la Federación establece que para que se constituya un delito fiscal, solo se admitirán los delitos realizados por comisión dolosa; es decir, requiere que el sujeto activo realice la acción del hecho delictivo, teniendo previo conocimiento “dolo directo” o prevea y tolere (sin quererlo directamente) el resultado típico “dolo eventual”.*

¹⁴³Tesis 1a. CV/2005, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXIII, marzo de 2006, p. 207.

Es de precisar que los delitos fiscales no tienen un fundamento que exprese que se admite la culpa es preciso mencionar que de acuerdo con el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación se señala en la propia descripción típica de los delitos fiscales que solo será por comisión dolosa, es decir, que el sujeto activo al momento de ejecutar su conducta conozca y quiera la realización del hecho típico; y esto a su vez, se refuerza porque en el artículo 60 del Código Penal Federal como materia supletoria, no se mencionan tampoco en los artículos que describe que se admitirá la culpa en los delitos fiscales. Dicho en otras palabras, "...al no estar contemplados los delitos fiscales en el listado del artículo 60 del CPF ni en alguna otra disposición penal o fiscal que permita su tipificación culposa o imprudencia, no se puede admitir esa forma de comisión para estos ilícitos, además que de la sola lectura de la descripción típica de los delitos fiscales contenidos en Capítulo II del Título Cuarto del CFF se desprende que las conductas delictivas previstas en dicho ordenamiento suponen un conocimiento y voluntad, por parte del sujeto activo, de la conducta que debe desplegar a efecto de obtener el resultado típico"¹⁴⁴. De ahí que, se reitera, el ordenamiento jurídico fiscal solo permite para los delitos fiscales la comisión dolosa o intencional.

Razón por la cual, para efectos del presente trabajo consideraremos que en materia fiscal se contemplan claramente los tipos de dolo directo, en que el sujeto tiene intención o propósito de cometer el delito, por lo que su voluntad de realización se corresponde con el resultado producido con su comportamiento; y el dolo eventual, en el que el sujeto no quiere directamente el resultado pero lo asume como de realización posible y tolera que se produzca. Y por lo demás, retomando el criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes citado, podemos sostener que la carga de la prueba de la existencia del dolo, compuesto de los elementos intelectual y (conocimiento y voluntad), corre a cargo del Ministerio Público, quien es la representación social de la sociedad. En este sentido, también cabe destacar la jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por nuestro máximo tribunal, que a la letra dice:

DOLO, CARGA DE LA PRUEBA DE SU ACREDITAMIENTO. Del artículo 8o. del Código Penal Federal, se desprende que los delitos pueden ser dolosos o culposos. El dolo no es más que la conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito, por ello

¹⁴⁴Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012, p 295.

constituye un elemento del mismo, en los delitos de carácter doloso. De ello que, con base en los principios de debido proceso legal y acusatorio -recogidos en el sistema punitivo vigente-, íntimamente relacionados con el principio de presunción de inocencia -implícitamente reconocido por la Carta Magna-, se le imponga al Ministerio Público de la Federación la carga de la prueba de todos los elementos del delito, entre ellos, el dolo. En efecto, el principio del debido proceso legal implica que un inculpado debe gozar de su derecho a la libertad, no pudiendo privársele del mismo, sino cuando existan suficientes elementos incriminatorios y se siga un proceso penal en su contra, en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento y se le otorgue una defensa adecuada, que culmine con una sentencia definitiva que lo declare plenamente responsable en la comisión de un delito. Por su parte, el principio acusatorio establece que corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos. Dichos principios resguardan, de forma implícita, el principio universal de presunción de inocencia consistente en el derecho de toda persona, acusada de la comisión de un delito, a ser considerada como inocente en tanto no existan pruebas suficientes que destruyan dicha presunción, esto es, que demuestren la existencia de todos los elementos del tipo, así como de su plena responsabilidad en la comisión del delito y que justifiquen una sentencia condenatoria en su contra. Así pues, los citados principios dan lugar a que el indiciado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que no tiene la carga de probar su inocencia, sino que es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito -entre ellos el dolo- y la plena responsabilidad penal del sentenciado. Contradicción de tesis 68/2005-PS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Miguel Enrique Sánchez Frías.¹⁴⁵

¹⁴⁵Tesis CVIII/2005, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXIII, marzo de 2006, p. 204).

De esta jurisprudencia se desprende que en función del principio acusatorio, corresponde al Ministerio Público la función persecutora de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos; esto es, el Ministerio Público está obligado a probar la ilicitud de la conducta del acusado, formulando imputación por la comisión de un delito, pues tiene la carga de probar la responsabilidad del imputado, así como probar los elementos constitutivos del delito -entre ellos el dolo- y la plena responsabilidad penal del sentenciado. Por lo que se debe acreditar la voluntad y conocimiento de la conducta del sujeto activo, si no estaremos ante una excluyente que contempla el artículo 15 del Código Penal Fiscal, tomando en consideración que no se acredita el elemento subjetivo para su configuración del delito fiscal. Actualmente, en el Sistema Penal Mexicano el estándar de prueba para acreditar el hecho delictivo y la responsabilidad penal del sujeto varía de acuerdo con la fase del procedimiento; así, para que el juzgador libere una orden de aprehensión o dicte un auto de vinculación a proceso, la exigencia de prueba al fiscal no es muy alta y basta con el rango de probabilidad, a diferencia de cómo sucede al momento de la sentencia definitiva en el que el grado de convicción que debe generar la prueba es pleno, por lo que trasladado tal esquema al acreditamiento del dolo puede sostenerse que en las etapas iniciales del proceso penal la carga de la prueba al fiscal es (probable) relativamente menor a como lo será al final (plena) en su acusación para lograr el dictado de una sentencia condenatoria.

En materia fiscal, existen 3 tipos de dolo: **de primer grado (intención)**, que el sujeto tiene intención o propósito de perseguir el delito, **de segundo grado (dolo directo)**, el sujeto activo asume las consecuencias accesorias, es decir; no lo persigue, pero prevé que se realizarán y **el dolo eventual**, no lo ve como seguro ni tampoco prevé el resultado.

VII) Antijuridicidad.

La *antijuridicidad* significa contrariedad a Derecho. Un hecho es antijurídico cuando es contrario a Derecho. Si el Derecho Penal constituye un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano en contra del delito, tales normas lo intentan a través de la *prohibición o mandatos* respaldados generalmente por la amenaza de una pena. Los hechos que infringen estas prohibiciones o estos

mandatos son antijurídicos. *Un hecho antijurídico es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma.*¹⁴⁶

El Diccionario Jurídico Mexicano conceptualiza a la antijuridicidad de la siguiente manera: "...l. Calidad de ciertas conductas que no cumplen con lo prescrito por la norma jurídica que las regula. Dependiendo del concepto de derecho que se aplique, pueden ser sinónimos "injusto" (si se piensa que derecho y justicia son esencialmente iguales) e "ilícito" (si se concibe sin una connotación de ataque moral, además del derecho). Tradicionalmente, se ha concebido la antijuridicidad como lo contrario a derecho..."¹⁴⁷

Para Díaz de León, consiste "...en una valoración de una conducta típica como contraria al orden del derecho vigente, sin que concurra una causa de justificación. La calidad de antijurídica es una condición necesaria, pero no suficiente, para calificar el hecho como delito; la acción ha de ser típicamente antijurídica y, además, culpable para reunir las características de un hecho punible. Por tanto, no toda lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos tiene significación penal. Es decir, el agotamiento del tipo penal es insuficiente para establecer la ilicitud de una conducta. Para que ésta ilegalidad se dé, es necesario que la realización del tipo no éste autorizada por el derecho, esto es, que sea antijurídica. Por tanto, la cuestión de la antijuridicidad se centra en la falta de prueba sobre la existencia de una causa de justificación legítima del comportamiento que se realice en concordancia con el citado tipo penal; es decir, una acción será típica si infringe una norma, y será antijurídica si no está amparada por una causa de justificación."¹⁴⁸

Orellana Wiarco menciona los elementos de la antijuridicidad son: "...a. Una conducta típica, que precede en un plano lógico a la antijuridicidad; b. Una norma jurídica, en la cual subyace la norma de

¹⁴⁶Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal. Parte general (fundamentos y teoría del delito)*. 3a ed., Editorial PPU. Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p. 122.

¹⁴⁷González Ruiz, Samuel Antonio, *Diccionario jurídico mexicano, Tomo I, A-B*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1983, p. 153.

¹⁴⁸Díaz de León, Marco Antonio, *Código penal federal con comentarios*, 2ª, ed., editorial Porrúa, México, 1997, p. 8.

cultura que se tomó en cuenta para la propia norma jurídica; c. Un juicio de valor, de carácter objetivo, que implicará en ocasiones el estudio del total sistema jurídico, ya que la antijuridicidad es unitaria, y en ocasiones la norma de cultura no se encuentra en forma expresa en la norma jurídica penal, sin embargo, el tipo debe permitir nutrirse de ese estudio general, y los límites del tipo determinan la objetividad del juicio valorativo.”¹⁴⁹

De lo anterior, advertimos que se trata de aquellas conductas que van en contra del Derecho, es decir, toda conducta que viola una norma prohibitiva; sin embargo, si una acción tipificada como delito se comete por parte del sujeto activo infringiendo la norma, una conducta típica siempre será antijurídica si no está amparada o protegida por una causal de licitud (legítima defensa, estado de necesidad justificante, ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber).

Respecto de la aplicación de este elemento al derecho fiscal, es claro que se actualizará en los casos en que la acción delictuosa (tipificada como delito fiscal) sea contraria a una disposición fiscal que establece el mandato o prohibición correspondiente. Por lo demás, cabe mencionar que la relación que surge entre la adecuación típica y la antijuridicidad consiste, primordialmente, en que una conducta contraria a la norma (típicamente adecuada), estará en contradicción con el orden jurídico como un todo, sólo si en el caso particular, como ya se dijo, no concurre una causa de justificación.¹⁵⁰

Por lo tanto, se concluye que la antijuridicidad tiene que ver con un juicio de valor que le corresponderá a la autoridad jurisdiccional competente realizar de acuerdo a lo que establece el artículo 21 de nuestra Constitución, con relación con los artículos 16, 17, 18 del mismo ordenamiento, ya que se establece que “la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial”.

VIII) Culpabilidad

¹⁴⁹Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, editorial Porrúa, México, 2003, pp. 31 y 32.

¹⁵⁰Díaz de León, Marco Antonio, *Código penal federal con comentarios*, 2ª, ed., editorial Porrúa, México, 1997, p. 9.

La antijuridicidad, como contrariedad a la norma primaria, no es suficiente para que un hecho sea penado (por la norma secundaria). La pena presupone la concurrencia de otro requisito que compone el concepto de delito: la *culpabilidad*. Ésta supone que el autor del hecho antijurídico lo comente en *condiciones psíquicas de normalidad motivacional*. Falta en cambio, cuando el infractor de la prohibición no puede ser motivado normalmente por la norma.¹⁵¹

Si seguimos a Díaz de León, resulta que: "...el *ius puniendi* no se impone sólo porque una conducta típica sea contraria al derecho, sino porque requiere que, además, le sea *reprochable* a su autor. Esto es, quien actúa contraviniendo al orden jurídico porque no ha tenido la posibilidad exigible de motivarse conforme a la norma violada o, *in genere*, porque no tuvo la posibilidad exigible de una acción adecuada al derecho, no puede ser penalmente sancionado; a esto equivale el *principio de culpabilidad*, indicante de que no debe ser penado quien no puede ser reprochado desde luego por su conducta; por tanto, la culpabilidad corresponde al conjunto de presupuestos o requisitos que debe tener una conducta, para que le sea reprochada jurídicamente al autor."¹⁵²

De ahí que culpabilidad es la capacidad que tiene el sujeto activo de manera imputable y responsable, que, teniendo la opción de actuar de otra forma, no lo hace y trae como consecuencia que se le imponga una sanción por medio de la autoridad competente. Existen dos corrientes que estudian a la culpabilidad:

1) El psicologismo o Teoría Psicologista, que actualmente está abandonada por la doctrina y no la recepta nuestra legislación penal, en la cual la conducta tiene una relación interna – psique– entre el sujeto y las consecuencias que produjo su acción al ser manifestada en el mundo externo; es el proceso volitivo e intelectual desarrollado por el sujeto activo. Esta corriente hace una valoración psicológica, no toman apoyo la apreciación jurídica.

¹⁵¹Mir Puig Santiago, *Derecho penal. Parte general (fundamentos y teoría del delito)*. 3ª, ed., Editorial PPU. Promociones Universitarias, S.A. Barcelona, 1990, p. 124.

¹⁵²Díaz de León, Marco Antonio, *Código penal federal con comentarios*. 2ª, ed., Editorial Porrúa. México, 1997, p. 10.

Orellana Wiarco afirma: “la Teoría psicológica de la culpabilidad este elemento no es sino otra cadena de relaciones que parten de la relación causal de la conducta que encuadra en un resultado típico; a la relación subjetiva, psíquica de su autor y ese resultado, sea a título doloso, o culposo (para algunos también puede ser en forma preterintencional), la denominaremos culpabilidad.”¹⁵³

2) El normativismo o la teoría normativista de la culpabilidad: Se trata de un juicio de valor reprochable a un sujeto activo que de acuerdo al ordenamiento jurídico se le exige una conducta diferente a la que cometió.

También Orellana Wiarco agrega que la “...llamada teoría normativa de la culpabilidad, que arranca del trabajo de R. Frank ‘Sobre la estructura de la culpabilidad’, donde este destacado penalista planteaba que la culpabilidad, además de consistir en la relación psicológica entre el autor y el hecho, radicaba en el ‘reproche’ a ese proceso o relación psicológica, es decir, a una valoración normativa (reproche) de esa relación psicológica.”¹⁵⁴

Por otro lado, Díaz de León dice que “...la culpabilidad se traduce en la valoración negativa de las causas por las cuales el agente se orientó en la formación de su voluntad, por lo cual se hace acreedor a que se le reproche el hecho. Por lo mismo, la culpabilidad no es otra cosa que reprochabilidad de la creación de la voluntad. Se trata de un elemento del delito que comprende el juicio de reprobación por la ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la ley.”¹⁵⁵

La doctrina penal acepta que delito es la acción típica, antijurídica y culpable, tal como se desprende o está implícito en el artículo 7 del Código Penal Federal, y como se ha dicho, no solamente basta que una conducta se encuadre en un supuesto hipotético prohibitivo o de mandato y que además sea contrario a la ley, sino que para que sea punible deben tomarse en cuenta la culpabilidad para

¹⁵³Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, editorial Porrúa, México, 2003, p. 35.

¹⁵⁴Ídem.

¹⁵⁵Díaz de León, Marco Antonio, *Código penal federal con comentarios*, 2ª, ed editorial Porrúa, México, 1997, p. 10.

determinar la responsabilidad de la persona de acuerdo a la forma de autoría y participación en que haya incurrido.

IX) Punibilidad.

Ambrosio Michel afirma que el concepto de "...punibilidad tiene dos sentidos: i) puede significar merecimiento de pena, en este sentido todo delito es punible y ii) también puede significar posibilidad de aplicar penas; en este sentido no a cualquier delito se le puede aplicar pena. La afirmación de que el delito es punible, en el primer sentido, surge de la afirmación de que se trata de un acto u omisión sancionado por las leyes penales, pero la coercibilidad a que da lugar el delito no siempre opera, porque hay una problemática que le es propia o una justificación y que ocasionalmente impide su aplicación."¹⁵⁶

Orellana Wiarco dice que "...la punibilidad, es pues, la amenaza de pena que en cada tipo penal se va señalando; de esta manera, una vez dada una conducta, típica, antijurídica y culpable, a la misma, se le deberá imponer la pena prevista en la Ley."¹⁵⁷

Mir Puig menciona que "...la punibilidad constituye la amenaza o conminación legal de la imposición de una pena prevista por la ley, cuando un sujeto imputable realiza una acción típica, antijurídica y culpable. La pena es el contenido de la pretensión punitiva del Estado, mientras que la acción es su presupuesto."¹⁵⁸

De los autores señalados, se puede decir que la punibilidad son los márgenes de sanción que establece el legislador en los tipos penales como consecuencia por la realización de las conductas delictivas ahí descritas; en tanto que la pena propiamente dicha es la sanción con específica que en un caso concreto impone un juez o tribunal penal, al individualizar en la sentencia condenatoria la

¹⁵⁶Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2012, p.328.

¹⁵⁷Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, editorial Porrúa, México, 2003, p. 44.

¹⁵⁸Mir Puig Santiago, *Introducción a las bases del derecho penal*, 2ª, ed., editorial B de F, Buenos Aires Argentina, 2003, p. 774.

punibilidad (establecida previamente por el legislador en la ley penal). Es decir, el juez impone al sentenciado la pena impuesta por la realización de una conducta típica, antijurídica y culpable, en razón de lo cual se hizo merecedor a dicha sanción. No obstante, se puede presentar en dos escenarios:

I) Todo acto u omisión es sancionado por las leyes correspondientes (fiscales o penales), y dicho delito es merecedor de una pena como consecuencia de la acción delictiva.

II) Existen casos de exclusión de la pena, como lo es la atipicidad, al estar no ser típica la conducta atribuida por faltar uno de los elementos del tipo (descripción típica), por ejemplo, el consistente en el dolo.

Remitiéndonos al ámbito fiscal, el Sistema Tributario Mexicano, señala la obligación de los ciudadanos de contribuir con el gasto público contemplado en el artículo 34 Constitucional y para el caso de incumplimiento por parte del individuo puede ser acreedor de una sanción, toda vez que el bien jurídico tutelado del Estado es el interés colectivo en la efectiva recaudación de las contribuciones destinadas al gasto público.

Para los casos en que el Juez con facultad sancionadora para imponer sanciones pecuniarias en los delitos fiscales, se permite aplicar lo conducente al artículo 29 del Código Penal Federal, en el cual se comprende la multa y la reparación del daño invocado en temas anteriores, esto es nuevo, ya que en el Código Fiscal Federal solo comprende infracciones administrativas fiscales; es decir, derivado de que las autoridades administrativas ya han seguido un proceso administrativo y fiscal para hacer efectivo sus facultades económicas-coercitivas para que el deudor realice el pago más los recargos de su incumplimiento con la autoridad hacendaria sin éxito; la finalidad del Juzgador en materia penal es condenar al sentenciado a la reparación del daño por el delito fiscal cometido previamente fundando, motivando bajo el principio de legalidad la cuantificación que deberá cubrir el sentenciado en aras de su seguridad jurídica.

El Código Fiscal de la Federación, no prevé en ninguno de sus artículos, los elementos esenciales del delito; en ese sentido, por no estar previsto por la ley especial en el capítulo respectivo “los delitos

fiscales”, se estará a lo dispuesto por el artículo 6 del Código Penal Federal por ser ley supletoria de la materia fiscal, en tanto el Derecho Fiscal es una sub rama del Derecho Penal Especial.

Dicho lo anterior, en materia fiscal, se contemplan los elementos del delito establecidos en el Derecho Penal (representado por la Parte General del Código Penal Federal). Con la finalidad de que la autoridad competente recabe durante la investigación los medios pertinentes y permitidos por la ley, que sirvan como premisa para que al final las pruebas desahogadas ante el Juzgador en juicio sean valoradas adecuadamente aplicando los principios universales de presunción de inocencia, debido proceso legal y principio acusatorio, contenidos en los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102 apartado A, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

III. ¿El derecho penal y el garantismo?

Nuestro ordenamiento penal, parte de la ideología moderna que explica al derecho a través del **garantismo** de Luigi Ferrajoli, quien fue precursor de esta teoría desde 1989.

El *garantismo* es un modelo explicativo que puede ser trasladado a la ley positiva para salvaguardar un derecho subjetivo. Su base medular deriva de la garantía –obligación de proteger un derecho *subjetivo* (de hacer o de no hacer)– de abstención por parte del Estado al gobernado. De acuerdo con el estudio realizado por Carbonell, se sostiene que Ferrajoli clasifica a las garantías en: a) *garantías primarias o sustanciales*, son las obligaciones de hacer o no hacer (conducta) descrito en la norma, mediante los derechos subjetivos; y b) *garantías secundarias o jurisdiccionales*, requieren la existencia de una violación a las garantías primarias, para que el órgano jurisdiccional (poder Estado), sancione los actos ilícitos o declare su nulidad.

En ese sentido las garantías penales tienen la finalidad asegurar el conocimiento de la verdad jurídica a través de un proceso que demuestre que se cometió el hecho planteado en la acusación.

También esta ideología señala la rigidez constitucional que tienen los sistemas jurídicos que se rigen bajo la democracia, en donde se evidencia que existe en las Constituciones limitaciones por parte del

legislador y cuyas lagunas deben ser subsanadas a través de las observaciones “*jurisprudenciales*” por parte de los jueces que interpretan el sentido del legislador al plasmarlo en las constituciones o leyes, respectivamente.

La ideología propone que se debe cambiar la aplicación del derecho y la visión de democracia, puesto que hay decadencia en el principio de legalidad de los ordenamientos jurídicos, crisis en el Estado Social y Estado-Nación; que trae como consecuencia una desorganización normativa, violación a las leyes por parte de los servidores público como subordinados del Estado, incertidumbre, ambigüedades en las leyes e ineficiencia en el sistema jurídico.

En la materia penal, se hace referencia al “*derecho penal mínimo*”, que es la limitación a la actuación judicial –como sancionador del Estado– y se vincula en el proceso que configura al delito en el caso concreto a través de los *principios de lesividad, legalidad, culpabilidad y materialidad* y su finalidad es que el Estado – quien tiene el Poder Supremo– intervenga de manera mínima en los procesos o en las actuaciones entre particulares, pues solamente debe regular lo mínimo en las conductas de las personas que viven en sociedad para privar de la libertad (ha de ser la última medida), buscando medios alternativos para solucionar los conflictos derivados de controversias que deban resolverse en esta materia; y así, en caso de ser necesario aplicar normas de carácter internacional para proteger los derechos humanos contemplados en el artículo 1 Constitucional en favor de los gobernados; concluyendo que la intervención del Estado debe ser pequeña y por eso existen los derecho como medida de limitar el poder.

En ese sentido, es importante señalar que en la legislación penal existen *principios que sirven para garantizar un mínimo de derecho penal en un procedimiento*; el cual, para este tema de estudio solo mencionaremos al **principio pro persona**, el cual tiene su fundamento legal, en el artículo 1°, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice: “...*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y los*

tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia".¹⁵⁹

Dicho principio, hace manifestación de que, para aquellos casos de diferentes interpretaciones en legislaciones nacionales o tratados internacionales, se debe optar por aquella que brinde una protección más amplia a los derechos fundamentales, sin que pueda limitarse su ejercicio cuando se busca la protección de los derechos humanos. Esto pretende dirimir la existencia de conflictos de aplicación entre normas, pues su finalidad es la protección de los derechos del gobernado, sin importar la jerarquía en el marco jurídico a aplicar.

En ese tenor, es de suma importancia en materia penal dicho principio por ser orientador para los Jueces en su actuar al buscar la ley más favorable para la persona. La siguiente tesis, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Civil del Séptimo Circuito, que a la letra dice:

PRINCIPIO PRO PERSONA. ES UN DERECHO PLASMADO EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS QUE REQUIERE SU VINCULACIÓN CON LA VIOLACIÓN DE UN DERECHO HUMANO PARA SU EFECTIVIDAD. El segundo párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que entró en vigor el once de junio de dos mil once, establece: "Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.". Dicha porción normativa contiene un derecho reconocido a los gobernados consistente en un principio de interpretación tanto conforme con los derechos humanos contemplados por la propia Constitución (interpretación conforme), como aquellos plasmados en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte (interpretación convencional), siempre en busca de lo más favorable para la persona. No obstante lo anterior, tal derecho es un principio de interpretación pro persona que implica que las normas

¹⁵⁹Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículo 1, párrafo segundo, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf

relativas a derechos humanos se interpreten de acuerdo con la propia Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas, constituyendo así, una herramienta hermenéutica para lograr la efectiva protección de los gobernados en relación, siempre, con un derecho humano que se alegue vulnerado. Esto es, si bien es cierto que tal principio interpretativo está reconocido en nuestra Constitución, también lo es que no es válido sostener su vulneración o transgresión autónoma, pues ésta siempre habrá de referirse al contenido y alcance de diverso derecho humano. En tales condiciones, es insuficiente que se invoque como argumento para estimar que el acto reclamado transgrede un derecho humano, el que no se observó el principio pro persona o se omitió llevar a cabo una interpretación conforme, pues tal expresión no puede ser, por sí sola, suficiente para estimar que se violó un derecho humano, sino que es necesario que se vincule con la vulneración de un derecho de esa naturaleza contenido en nuestra Constitución o en un tratado internacional que haya sido ratificado por nuestro país a efecto de que la autoridad jurisdiccional proceda a analizar si se da tal transgresión para, en su caso, proceder a realizar una interpretación conforme o en aplicación del control de convencionalidad atendiendo a lo que más favorezca al agraviado.¹⁶⁰

El Estado Mexicano, a través de sus autoridades competentes está obligado a proteger con mayor amplitud los derechos de los gobernados, a través del acceso a la justicia contemplado en el artículo 17 Constitucional, otorgando mayor beneficio a las partes. En consecuencia, conforme a la tesis antes mencionada, es importante lograr la más amplia protección a los derechos humanos del gobernado cuando éste argumente una violación a un derecho contenido en la constitución o tratado internacional, aplicando la interpretación más favorable al caso concreto, previa acreditación de la vinculación con los derechos controvertidos para ser analizados y realizar una interpretación conforme al control de convencionalidad más adecuado.

¹⁶⁰Tesis aislada VII.2o.C.5 K [10a.], Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tomo 3, libro XVI, enero de 2013, p. 2114.

De la tesis invocada, me adhiero a lo señalado por los Tribunales Federales cuando mencionan que es un principio de interpretación, del que se infiere que las leyes relativas a derechos humanos se deben interpretar de acuerdo con lo estipulado en la Constitución y con los tratados internacionales, aplicando siempre lo más favorable en todo tiempo para la protección más amplia a las personas. En ese sentido y retomando la idea del garantismo, así como los principios buscan salvaguardar el mínimo de derecho penal para los gobernados a través de los derechos humanos que han servido como una limitante al Poder del Estado, el sistema jurídico mexicano ha sufrido una transformación que hace inadmisibles las ambigüedades e incertidumbres legales, al ser interpretadas por las autoridades incurriendo muchas veces en excesos por sus incorrectas interpretaciones, ocasionando agravios a las personas en sus derechos conferidos en la Constitución, la cual hoy en día es posible revertir en tanto que a partir del texto constitucional es imperativo respetar los derechos esenciales de los gobernados, bajo el paradigma propuesto por el garantismo, conforme al cual el derecho penal debe ser el último recurso al que debe acudir el Estado para la solución de las controversias.

En conclusión, a este capitulado se puede inferir que la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, menciona que son responsables de los delitos fiscales: “...**VIII.** *Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico...*”, es decir, requiere:

- 1) Tengan, se habla de una pluralidad o de un conjunto de sujetos activos.
- 2) Que el sujeto activo posea la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, es decir, se habla de la cualificación de la persona.
- 3) Su ejecución sea en delitos fiscales de omisión,
- 4) Que además del resultado típico comprenda un resultado material; esto por
- 5) Tener la obligación de evitar el resultado material, es decir, su ejecución de la conducta es una comisión por omisión “*un no hacer*” teniendo la obligación de evitar el resultado material.

De ahí, se desprende que la forma de intervención que se requiere para este supuesto de la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, comprende una “coautoría”, en donde además se necesita “el dominio mancomunado del curso del hecho junto a la cualificación, de modo que no es suficiente tener la cualificación y hacer cualquier aporte para la producción del resultado material, sino

que se exige la co-realización en términos antes analizados; es decir que sus coautores realicen una conducta en forma de acción y el despliegue una conducta en forma de omisión “*un no hacer*”; asimismo, por muy importante y determinante que sea el aporte causal del coautor, si no tiene la cualificación típica es sólo partícipe”.¹⁶¹ Por lo que el sujeto activo debe realizar un rol de coautor al desplegar su conducta omisiva y cuyo aporte sea la abstención de su obligación de trabajo al momento de ejecución de la conducta, realizando “*un no hacer*” que precisamente es no evitar la violación al bien jurídico tutelado, que es el detrimento, lesión o menoscabo a la recaudación fiscal como resultado material. Pero además se requiere que esa conducta omisiva sea con “dolo directo”, es decir tenga conocimiento y voluntad para que se lleve a cabo ese hecho delictivo.

Sin embargo, de los elementos positivos del delito, se puede inferir que este supuesto VIII puede contemplarse como conducta de acción u omisión en el supuesto de la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal citado, que señala: son responsables de los delitos fiscales: “...*III. Cometan conjuntamente el delito*”, porque puede cometerse la conducta en forma de acción u omisión, es genérico este supuesto y puede encuadrar ambas maneras de desplegar la conducta; además requiere el dolo por parte del sujeto activo que cuente con la calidad de autor, es decir su aporte en la división del trabajo previo plan en común es la abstención pero al final existe una pluralidad de sujetos activos, es decir, la forma de intervención es una coautoría que de nueva cuenta y reitero estaba ya contemplada en esta fracción, por lo cual es excesivo esta fracción.

¹⁶¹Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, Tercera Edición actualizada. Universidad Externado de Colombia. Colombia, 2007. P.519.

CONCLUSIONES

Ahora bien, para retomar los temas estudiados en párrafos anteriores y toda vez que pretendemos responder a la pregunta: ***¿las conductas que se establecen en la fracción VIII, del artículo 95 del Código Fiscal Federal pueden ser debidamente acreditadas en las que se contienen en la fracción III, del mismo artículo?*** resulta necesario remitirnos al momento en que el fisco tiene conocimiento de la probable existencia de un ilícito en materia tributaria por parte del contribuyente, del que se pretende imputar responsabilidad por presumir que con su acción cometió un delito fiscal cuyo objetivo del sujeto activo o contribuyente es el menoscabo de la obtención del gasto público al que tiene derecho el fisco de acuerdo al artículo 31 fracción IV Constitucional. En ese sentido y como se dijo al final del capítulo 1 y principios del capítulo 2, la autoridad fiscal tiene la facultad a través de dos jurisdicciones independientes –artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación– de que se pueda finar la responsabilidad correspondiente a quien se presume cometió este ilícito; por un lado, en materia fiscal resultará procedente imponerle una sanción –infracción– al contribuyente cuando se le determina un crédito fiscal a través del *procedimiento fiscal administrativo*; y de manera simultánea o después de concluido este procedimiento administrativo de ejecución, a través de la *acción penal* podrá originarse el inicio de un *procedimiento penal* en donde se pueda determinar el grado de responsabilidad y de intervención al sujeto activo que se le acusa de cometer dicho delito fiscal.

En ese contexto, el artículo 95 del Código Fiscal Federal menciona los sujetos a quienes se consideran responsables de incurrir en delitos tributarios, razón por la cual para fincar responsabilidad debemos remitirnos a la materia “penal” por ser la vía idónea. Ahora bien, una vez que el Servicio de Administración Tributaria tiene conocimiento de la probable comisión de un ilícito, tendrá el carácter de víctima u ofendida por ser quien sufrió el menoscabo en la recaudación del erario público por el incumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, previstas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución. Por tanto, una vez presentada la querrela ante el Ministerio Público, que es el órgano investigador con atribuciones para formular la acusación contra el contribuyente que en materia penal se le conoce como sujeto activo, por ser el acusado o imputado en este procedimiento judicial, deberá en su pliego de consignación, el agente del Ministerio Público cumplir con los requisitos y formalidades señaladas en el Código Nacional de Procedimientos Penales, la Constitución, el Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación, para poder determinar la conducta, la forma de intervención bajo la que se considera al imputado como probable responsable de la comisión de un hecho delictuoso conforme alguno de los supuestos establecidos en el artículo 95 del Código Fiscal Federal.

Por lo cual, en este estudio arribe a las siguientes conclusiones derivadas de las fracciones III y VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, al tenor de lo siguiente:

- 1) El artículo 95 del Código Fiscal Federal, en las fracciones que son tema de estudio, menciona lo siguiente:

“...III. Cometan conjuntamente el delito; y, VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico...”

En dichos supuestos, en mi opinión, existen similitudes respecto a la forma de intervención la cual es una “coautoría”; y por lo tanto, es excesivo la adición de esta fracción VIII al artículo 95 del Código Fiscal Federal por las razones que a continuación señalaré.

Primero, es importante señalar que las fracciones VIII y IX se adicionaron al artículo 95 del Código Fiscal Federal, con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 09 de diciembre del 2013. En la correspondiente iniciativa de reforma del 08 de septiembre del 2013, en el Palacio Legislativo de San Lázaro, con Número 3857-C, donde se incorporó la exposición de motivos donde se menciona a los sujetos a los que va dirigida la fracción VIII del citado artículo, en los términos siguientes:

Artículo 95-A. En los delitos previstos en este Código, **son responsables por tener la obligación de evitar el hecho delictivo** *el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas cualquiera que sea el nombre con el que se les designe*, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o facultades de administración o dominio.

En el análisis de este artículo citado líneas atrás, el legislador agregó un supuesto encaminado a una forma de intervención, como lo es la “coautoría”, adhiriendo una cualificación específica personal al contribuyente, que es “la calidad de garante” y quienes son: el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, por tener la obligación de evitar que se produzca un resultado pudiendo con sus acciones anularlo o alejando del bien jurídico en peligro, cuya obligación fue establecida por estatus institucional, y al no evitar dicho riesgo da lugar a un delito de comisión por omisión por la realización del resultado material.

Razón por la cual, debemos partir de la base que para configurar esta fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal se requiere:

- 1) Tengan (pluralidad o conjunto de sujetos activos),
- 2) Calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, (cualificación a la persona),
- 3) Que sea en los delitos fiscales de omisión,
- 4) Con resultado material; y,
- 5) Por tener la obligación de evitar el resultado material (comisión por omisión).

Por lo que debemos referir **¿Cuáles son los delitos fiscales por omisión con resultado material que hace referencia este supuesto?** Y aunque existen en el Código Fiscal Federal delitos fiscales por omisión, el único que contemple que además de la omisión tiene un resultado material como otro requisito que dispone este supuesto, solamente es la defraudación fiscal, que se encuentra contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal Federal que establece:

*“...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...”

Es decir, dicha fracción VIII señala que debe producirse un **resultado material** para que se le pueda imputar la responsabilidad a quien se acusa de incurrir en un incumplimiento a la obligación por ser garante de preservar el bien jurídico, pero ¿a qué nos referimos con resultado material? Al beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, es decir, se trata de un detrimento al erario público que va destinado a cubrir las necesidades sociales; y en ese sentido, solamente aplica esta fracción a un delito fiscal por omisión que tiene un resultado material, el cual es la “defraudación fiscal” contemplada el artículo 108 del Código Fiscal Federal.

De lo anterior, advierto que la forma de intervención en esta fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal es una coautoría de comisión por omisión, requiere que el autor actúe de manera dolosa –“*conocimiento y voluntad*”– al dominar el hecho, es decir, que posea el control del riesgo para la producción del resultado y al desplegar su conducta esté en posibilidad de aumentar o disminuir la realización del hecho delictivo, es decir, puede evitar el peligro, el detrimento o lesión al bien jurídico protegido. Sin embargo, al tratarse de una coautoría en delitos especiales, se requiere que los intervinientes además reúnan todos los elementos objetivos y subjetivos exigidos en el tipo; los cuales son: **1)** el común acuerdo del plan a ejecutar para la asignación y división de trabajos, es decir, determinar qué rol va realizar cada uno a fin de que se ejecute el hecho global; y, **2)** la contribución ejecutada para el resultado del plan global del hecho. Y para el caso del administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas cualquiera que sea el nombre con

el que se les designe, su aportación consistiría en la omisión de no evitar la producción del resultado material, es decir, tiene dolo directo, voluntad para que se produzca el perjuicio a la recaudación que le corresponde al fisco, el garante tiene que obtener un beneficio lucrativo para sí al ejecutar su conducta por lo que se infiere que asume un rol de coautor y su aportación es medular para la producción del resultado final.

En ese contexto, se puede inferir que esta forma de intervención que es la “coautoría”, requiere necesariamente “el dominio mancomunado del curso del hecho junto a la cualificación, de modo que no es suficiente tener la cualificación y hacer cualquier aporte para la producción del resultado material, sino que se exige la co-realización en términos antes analizados; es decir que sus coautores realicen una conducta en forma de acción y el despliegue una conducta en forma de omisión “*un no hacer*”; asimismo, por muy importante y determinante que sea el aporte causal del coautor, si no tiene la cualificación típica es sólo partícipe.¹⁶² Ahora, en este tipo de delitos especiales, el legislador regulará y designará quien tendrá la calidad de **autor**, que en el caso de la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, es el sujeto activo que realiza el rol de coautor al desplegar su conducta omisiva y cuyo aporte es la abstención de su deber de trabajo al momento de ejecución de la conducta realizando “*un no hacer*” que precisamente es la violación al bien jurídico tutelado, que en este caso, es el detrimento a la recaudación fiscal como resultado material, su actuar es con intención, es decir con “dolo directo”, y requiere su inobservancia en este tipo de delitos fiscales de omisión como lo es la defraudación fiscal para que se configure el supuesto de la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal.

En ese sentido, nuestros altos Tribunales emitieron el siguiente criterio:

COAUTORÍA POR OMISIÓN, EXISTENCIA DE LA. Por coautoría se entiende la concurrencia querida, consciente y con división del trabajo de varios autores, con el fin de obtener el mismo resultado típico; es decir, puede ser coautor quien es autor, entendiéndose por éste, aquel que tenga el dominio final del hecho; en esa virtud, se

¹⁶²Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, Tercera Edición actualizada. Universidad Externado de Colombia. Colombia, 2007. P.519.

dice que existe coautoría por omisión cuando el colaborador que incurrió en ella es garante de la evitación de la situación de peligro creada por otros colaboradores, mediante un hacer activo. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO. ¹⁶³

De la tesis anterior, se desprende que existe coautoría por omisión, cuando el colaborador que incurrió en ella **es garante de la evitación de la situación de peligro** creada por otros colaboradores, mediante un no hacer consiente.

En resumen, es necesario que el sujeto que intervino en el hecho delictivo contemplado en la fracción VIII del citado artículo, ejecute su acción en forma de omisión pero con dolo directo; es decir, que él aporte como coautor en la realización del delito fiscal de resultado material sea “su no hacer” a su obligación de evitar el menoscabo al bien jurídico tutelado y con esa omisión de su conducta contribuyó a la realización del resultado material que lesiona el bien jurídico tutelado; y por ello, es que se le va a fincar su responsabilidad porque se da por entendido que este sujeto activo cuenta con la calidad de garante y su obligación es evitar el menoscabo al mismo bien jurídico; también se infiere que lo realiza buscando un beneficio lucrativo para sí; razón por la cual se habla que su forma de intervención es “coautor” cuyo comportamiento debe ser principal para que se realice el hecho, su aportación está vinculada con la división de trabajo con los otros coautores, por lo que no podría darse el resultado típico sin su función porque esto es medular pues demuestra que tiene el dominio del hecho –que en él está la posibilidad de que se ejecute o no se lleve a cabo esa conducta dolosa– su voluntad está encaminada a que se realice este delito fiscal y tiene los elementos objetivos y subjetivos –conocimiento y voluntad– al ejecutar la acción por incumplir con su obligación contenida en el contrato, disposición jurídica o estatuto social de proteger y evitar la lesión al bien jurídico porque al no hacerlo se lesionó el bien jurídico y se deduce que por lo tanto quiere el detrimento.

¹⁶³Tesis aislada II.1o.P.102 P, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XV, abril de 2002, p. 1228.

El **ejemplo** más claro para este supuesto es cuando en un despacho de contadores, la mayoría son contadores financieros, previo acuerdo, ejecutan una conducta que es defraudar al fisco al emitir declaraciones falsas pero el contador fiscal que es el sujeto que se encuentra dado de alta o registrado en el Servicio de Administración Tributaria para presentar las declaraciones y también está dado de alta en el Colegio de Contadores Públicos, quien además tiene la calidad de garante derivada de un estatuto social de evitar el menoscabo al bien jurídico tutelado por la ley que es la recaudación real al fisco de cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes; y, tiene conocimiento de las declaraciones falsas que están realizando los contadores financieros al despacho, a los clientes y ante él, pero aun pudiendo evitarlo o realizar otra conducta para impedir que se sigan cometiendo estas defraudaciones al fisco “no hace nada”, es decir, no evita el resultado típico sino simplemente deja que siga ocurriendo y sigue presentando las declaraciones erróneas al Servicio de Administración Tributaria por lo que se puede inferir que actúa con dolo directo al conducirse en una comisión por omisión, porque se puede notar:

- I) Tiene el codominio del hecho para detener la ejecución del resultado típico, pero no lo hace.
- II) Su aporte es principal, es decir, actúa como coautor.
- III) Su forma de desplegar la conducta consiste en un “no hacer”, mientras que la de sus coautores es de “hacer”.
- IV) No evita la realización del resultado típico o material.
- V) Su aporte es medular porque si actuara en cumplimiento de su obligación sería diferente el resultado.
- VI) No se puede fincar la responsabilidad de forma aislada.

En consecuencia; se puede inferir que esta forma de intervención se reitera nuevamente que es una “coautoría”, y no es distinta a la contenida en la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal Federal “*lo cometan conjuntamente el delito*”; es decir, aun cuando sus compañeros realicen una conducta consistente en un “hacer” y él en un “no hacer” no existe una variación diferente en la forma de autoría para crear un supuesto diferente; resultando así inútil una nueva fracción como es la VIII del citado artículo.

2) La siguiente conclusión es, que el legislador al adherir esta fracción VIII del artículo en mención, solamente señaló una calidad específica a la personalidad del sujeto activo, que como reiteramos “es *ser garante*”, que sea en delitos fiscales por omisión y que además se produzca un resultado material, que en este caso es el detrimento a la recaudación del fisco; sin embargo, es importante destacar que en la fracción VIII, artículo 95 del Código Fiscal Federal es copiada del contenido de los siguientes artículos del Código Penal Federal que a la letra dicen:

“Artículo 7o.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. En los delitos de resultado material también ***será atribuible el resultado típico producido al que omite impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente...***”

“... Artículo 9o.- ...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 a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales...”

“...Artículo 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquiera 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 pública...”

“...Artículo 60.- En los casos de delitos culposos se impondrá hasta la cuarta parte de las penas y medidas de seguridad asignadas por la ley al tipo básico del delito doloso, con excepción de aquéllos para los que la ley señale una pena específica. Además, se impondrá,

en su caso, suspensión hasta de diez años, o privación definitiva de derechos para ejercer profesión, oficio, autorización, licencia o permiso...

Las sanciones por delitos culposos sólo se impondrán en relación con los delitos previstos en los siguientes artículos: 150, 167, fracción VI, 169, 199 Bis, 289, parte segunda, 290, 291, 292, 293, 302, 307, 323, 397, 399, 414, primer párrafo y tercero en su hipótesis de resultado, 415, fracciones I y II y último párrafo en su hipótesis de resultado, 416, 420, fracciones I, II, III y V, y 420 Bis, fracciones I, II y IV de este Código..."¹⁶⁴

Razón por la cual, la base argumentativa de estos artículos contemplados en el Código Penal de la Federación crea una violación en la redacción al ser copiada y trasladada al Código Fiscal Federal en la fracción VIII artículo 95, esto porque dichos artículos en materia penal fueron creados para regular a los delitos imprudenciales, culposos o con intención contemplados en el artículo 60 del Código Penal Federal por la transgresión al deber de cuidado en los cuales incurrió el sujeto activo que se presume tiene la calidad de garante derivada de un contrato, una disposición jurídica o un estatuto; de ahí, se puede inferir que este supuesto no aplica al Código Fiscal Federal porque la naturaleza de los delitos fiscales excluye la culpa, es decir, solo admite el dolo por lo tanto no puede actualizarse esta fracción en la práctica porque está dirigido desde la materia penal a delitos imprudenciales o culposos y como mencionamos en los delitos fiscales solo admiten la comisión dolosa.

3) Otra conclusión de esta fracción VIII del citado artículo 95 del Código Fiscal Federal, es que no se encuentra estipulado de forma clara y precisa el caso específico aplicable puesto que al momento de fincar la responsabilidad es importante señalar cual es el dolo con el que debe actuar el sujeto activo y hasta donde es el límite de esta persona que responderá de este hecho delictivo con resultado material.

¹⁶⁴ Código Penal Federal, artículos 7,9,11 y 60. Diario Oficial de la Federación, reforma de mayo de 1999. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo83048.pdf>

Esto porque puede suscitarse aquellos casos donde una persona no actuó con dolo directo sino se produjo un **dolo eventual**, es decir, presume la existencia como una probabilidad que puede ser cierta o no de una defraudación fiscal por parte de sus compañeros pero el actúa conforme a su obligación, es más, no quiere la producción del resultado material y en aras de su trabajo hasta qué punto puede tener dicha persona la responsabilidad de saber las probabilidades de una comisión dolosa si esta clase de delitos fiscales por omisión excluyen la culpa. En este caso, ¿entraría en que fracción?

Por otro lado, si se habla de **dolo indirecto** como forma de desplegar la omisión para los casos en que la persona presume una posibilidad de un resultado que quebrante el patrimonio del Estado ¿hasta qué punto puede responsabilizarse a alguien que teniendo la calidad de garante ha omitido la protección o cuidado del bien jurídico? Si precisamente ese resultado –transgresión– puede no sobrevivir o actualizarse y el sujeto activo no lo quiere, sino que solamente tolere la posibilidad de que se actualice y asume las consecuencias.

Considero que por esto, es necesario precisar el tipo específico aplicable a la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal en donde además se establezca el dolo determinado; porque de lo contrario, se creó una violación al derecho fundamental de seguridad jurídica del contribuyente, pues en la materia penal puede ser coautor el sujeto activo que ejecute una conducta de acción u omisión con dolo directo, dolo indirecto o dolo eventual, pero en la fracción VIII se puede deducir que debe ser con dolo directo para su realización pero esto no es específico ¿entonces qué sucede con aquellos casos donde la conducta omisiva es con dolo indirecto o dolo eventual? ¿Hasta dónde es el límite de la responsabilidad del sujeto que actúe con dolo indirecto o eventual? Es importante que el legislador señale estas hipótesis para crear certeza y certidumbre jurídica a quien pudiera encontrarse en este supuesto, o sería bueno que nuestros altos tribunales se pronuncien al respecto.

4) La siguiente conclusión, surge al momento de emitir el fallo respectivo pues se puede emplear de manera excesiva los dos supuestos III o VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal, ya que pues el sujeto activo no tiene un límite definido de su responsabilidad y en consecuencia, puede encuadrarse en ambos, sólo lo distingue el dolo con el que intervenga; y esto trae como

consecuencia; una indefensión al imputado toda vez que la autoridad jurisdiccional al momento de dictar su fallo puede **reclasificar el delito**, agravando de esta manera las garantías constitucionales que se crearon con la finalidad de frenar el poder del Estado frente al gobernado y dejando en indefensión al imputado.

Por otra parte, esto a su vez crea incertidumbre jurídica para el procesado porque también puede incurrir en otro exceso o abuso el juzgador al analizar su sentencia aplicando el “*derecho penal de autor*”, lo cual está prohibido por la Constitución porque no se puede fincar responsabilidad por las cualidades específicas a su persona, es decir, no puede juzgar al sujeto por la cualificación de garante que ostenta; sino que debiera hacerlo por la intencionalidad al momento de omitir o no evitar que se realizará el resultado material, el cual es el dolo directo al momento de desplegar su conducta omisiva.

De ahí que el agente del Ministerio Público al formular el pliego de consignación correspondiente deberá establecer el supuesto en el que encuadre su petición, de conformidad con el Código Fiscal Federal, para que posteriormente el Juez de acuerdo con lo establecido en el artículo 307 del Código Nacional de Procedimientos Penales, informe en la audiencia inicial los derechos constitucionales y legales con los que cuenta el imputado, esto es, para los casos de que no se haya hecho con anterioridad a la audiencia y procederá a resolver sobre el control de legalidad de la detención; asimismo, se le dará la oportunidad de emitir su declaración si éste lo considera necesario, quien puede negarse haciendo valer los derechos con los que cuenta conforme al artículo 20 apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Después, el juez resolverá sobre la vinculación a proceso en caso de que existan datos de prueba que establezcan la existencia de un hecho que la ley señale como delito y la probabilidad de que el imputado lo haya cometido; sin embargo, aquí también es importante señalar la incertidumbre jurídica que tiene el sujeto que se encuentre en este supuesto tiene porque el juez dentro de sus facultades puede reclasificar la fracción o el delito ocasionando indefensión al imputado, porque sucede que desde el momento en que se le formula acusación se encuadra en una de esas fracciones y posteriormente al momento de dictar resolución el juzgador reclasifica en la otra fracción. Posteriormente, el juez fijará las medidas cautelares que consideré pertinentes y en caso que lo soliciten las partes podrá ampliar el plazo de cierre de investigación.

Una vez agotada esta misma, iniciará la etapa intermedia en donde se admitirán y desahogaran todos los medios probatorios y culminará con el auto de apertura a juicio oral; en donde el agente del Ministerio Público, el asesor jurídico, la defensa, el imputado, la víctima u ofendida podrán formular sus alegatos de apertura y clausura.

Y así, concluir con el fallo emitido por el Tribunal competente en donde funde y motive sus razonamientos para llegar a esas conclusiones, valorando cada uno de los medios ofrecidos de manera libre, justificando su valoración y explicando de manera conjunta, integra y armónica en su conjunto todos los elementos de prueba que ayudaron a emitir su sentencia por escrito para determinar o no la probable responsabilidad del acusado, evitando crear una falta de seguridad jurídica al sujeto o persona que se encuentre en ambos supuestos; porque al momento de fincar la responsabilidad por parte del Juez competente en materia penal puede dejar en un estado de indefensión al sujeto cuando no se cumplan con los elementos para configurar una coautoría y puede “reclasificar el delito” dejando al acusado sin una buena defensa.

6) En ese sentido, el Juez al entrar con el estudio del caso concreto, deberá actuar sin vulnerar el *principio pro persona* por existir una notoria contradicción entre normas; entre la Constitución en sus numerales 1, 14 tercer párrafo, 18 segundo párrafo y 22; así como, los artículos 7,9,11,13, fracción III y 60 del Código Penal Federal y finalmente, las fracciones III y VIII del artículo 95 Código Fiscal de la Federación; debiendo aplicar la ley más favorable al sentenciado, para lograr la efectiva protección de un derecho humano que se pudiera alegar como vulnerado.

Propuesta.

Del análisis a este tema de estudio se puede concluir que la fracción VIII perfectamente se encuadra en la fracción III anteriormente prevista, del artículo 95 del Código Fiscal Federal, porque la forma de intervención es una coautoría porque en ambos supuestos requiere que se ejecuten roles y aportes para el resultado material y con esto, el legislador crea falta de certeza, certidumbre al sujeto

que se encuentre en los supuestos, por lo cual las propuestas o mejoras que podrían ayudar al momento de interpretar y resolver los fallos o sentencias en materia penal, son:

I) Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie al respecto sobre estos supuestos con la finalidad de brindar seguridad jurídica, certidumbre y certeza al imputado.

II) Considero que es necesario derogar este supuesto por ser obscuro y además excesivo porque como demostré en esta línea de investigación perfectamente la conducta se puede encontrar en la fracción III del citado artículo 95 de la legislación fiscal.

III) Por otra parte, este supuesto contenido en la fracción VIII del citado artículo 95 del Código Fiscal Federal es una copia de los artículos 7, 9, 11 y 60 del Código Penal Federal; sin embargo, en el Código Penal Federal va dirigido estos numerales a regular a los delitos culposos o imprudenciales y en los delitos fiscales solo se contemplan aquellos cometidos de forma dolosa, por lo que en la práctica no puede actualizarse este supuesto porque en el Código Penal regula a los delitos imprudenciales y los delitos fiscales excluyen la culpa, entonces, desde la esencia de donde fue copiado no puede aplicarse este supuesto VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal incongruente, porque sería de aplicación para los casos imprudenciales contenidos en el artículo 60 del Código Penal Federal y en materia fiscal precisamente se excluye la culpa y con esto es contradictoria la forma de redacción del supuesto.

IV) También se puede señalar que, no se puede actualizar en la práctica este supuesto porque el sujeto que ostenta la calidad de garante y que además incurrió en la comisión por omisión cuyo resultado fue material realizó el rol de coautor, su comportamiento lo hace porque quiere un beneficio lucrativo para sí y nuevamente es inútil porque se presume que ya está contemplado dentro del catálogo de la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal Federal.

V) Por otra parte, considero importante que el legislador o la Suprema Corte de Justicia de la Nación o nuestros altos tribunales en materia fiscal se pronuncien sobre el tipo de dolo con el que debe participar el contribuyente, para que en materia penal sea fácil acusar al sujeto activo. Ello porque se infiere que es dolo directo, por la forma de desplegar la conducta pero ¿qué sucede en aquellos casos

en que el imputado actúa con dolo indirecto? es decir, presume como probabilidad que suceda una declaración falsa ¿hasta qué punto limita la responsabilidad para este sujeto activo? ¿Se le va fincar la responsabilidad de manera aislada o individual? En este supuesto consideró que debe ser en forma de coautor, pero ¿Tendrá agravante o atenuante? ¿Y qué sucede en el caso del sujeto que actúa con dolo eventual? Razón por la cual para evitar lagunas en esta legislación es necesario que se realicen criterios a fin de esclarecer el supuesto de la fracción VIII del artículo 95 del Código Fiscal Federal.

VI) Finalmente, reitero, concretamente el Código Fiscal Federal debe establecer un procedimiento especial que sea regulado por los tribunales administrativos para determinar una responsabilidad fuera de las infracciones a quienes cometan estos delitos, evitando que sean remitidos a la vía penal.

FUENTES

BIBLIOGRÁFICAS

Bacigalupo, Enrique, *La renovación de la dogmática penal, Análisis y revisión de los conceptos de culpabilidad, dolo, autoría, participación, tipo y error y delitos de omisión*, Primera Edición, Editorial Hammurabi S.R.I., Buenos Aires, 2011.

Camargo González, Ismael, *Derecho Penal Fiscal. Delitos Fiscales*, Editorial Flores, Primera Edición, México, 2016.

Carballo Balvanera, Luis, *Derecho Fiscal I*, Volumen I, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2018.

Carbonell, Miguel, *Los derechos Fundamentales en México*, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 2012

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos de las contribuciones e impuestos federales*, 6a edición, Editores Iure, México, 2013.

Castellanos Tena, Fernando, *Lineamientos Elementales del Derecho Penal*, 54 Edición, Editorial Porrúa, México, 2018.

Champo Sánchez, Nimrod Mihael, *El dominio del hecho. Formas de Autoría en el Delito*, Editorial Porrúa, México, 2005.

Díaz Aranda, Enrique, *Dolo, Causalismo-Finalismo-Funcionalismo y la Reforma Penal en México*, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

Díaz de León, Marco Antonio, *Código Penal Federal con comentarios*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1997.

Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E, *Derecho fiscal*, Primera Edición, Grupo Editorial Patria, México, 2012.

González Llanes, Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros. Estudio de su contenido en el marco legal*, Primera Publicación, Editorial SISTA S.A. de C.V., México, D.F., 2005.

Fix Zamudio, Héctor, *Diccionario jurídico mexicano. Tomo III-D*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984.

García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio de derecho*, 47ª. Edición, Editorial Porrúa, México.

González Ruiz, Samuel Antonio, *Diccionario jurídico mexicano, Tomo I, A-B*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1983.

Huber Olea, Francisco José, *Diccionario de Derecho Romano comparado con el Derecho Mexicano y Derecho Canónico*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, A-B*, Primera Edición, Editorial UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, Ciudad Universitaria, México, 1982.

Lechuga Santillán, Efraín, *Fisco, Agenda ISEF 2019*, Quincuagésima cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2019.

Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Editorial Porrúa, México, 1979.

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

Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Penal Fiscal*, Primera Edición, Lazcano Garza Editores, México, 1993.

Medina Ortega, Cutberto Simón, *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones*, 7 Editores, México, 2013.

Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Primera Edición, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2012.

Mir Puig Santiago, *Derecho Penal, Parte General (fundamentos y teoría del delito)*, Tercera Edición, Editorial PPU, Promociones Universitarias, S.A., Barcelona, 1990.

Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La individualización de la pena de prisión*, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2003.

Peña González, Oscar y Almanza Altamirano, Franck, *Teoría del delito, manual práctico para su aplicación en el caso concreto*, Primera Edición, Editorial Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación, Perú, 2010.

Ponce, Martínez Jorge, Hernández Martínez, Roberto y Rocha Licea, Leticia, *Código Nacional de Procedimientos Penales, Anotado (Notas, doctrina, análisis, normatividad constitucional, criterios de la Corte Interamericana y nacionales)*, Tercera Edición, Editorial Radbruk E&A, México, 2018.

Rebolledo Herrera, Oscar, *Introducción al DERECHO FISCAL*, Primera Edición, Editorial Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la Duda. Acción en la fe, México, 2002.

Suárez Sánchez, Alberto, *Autoría*, Tercera Edición actualizada, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2007.

Uribe Manríquez, Alfredo René, *Autoría y Participación en el Derecho Penal*, Editorial Flores, Tercera Edición, México, 2015.

Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual del Derecho Penal. Parte General*, Segunda Reimpresión, Editorial Cárdenas, México 1994.

Zamora Jiménez, Arturo, *Cuerpo del Delito y Tipo Penal*, Primera Edición, Editorial Ángel, México, D.F., 2001.

Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo; Valls Hernández, Sergio A. y Ortiz Mayagoitia, Guillermo I, *El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes*, Tercera Edición, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2010.

HEMEROGRAFÍA

Islas Magallanes, Olga, *Discurso de ingreso a la Academia Mexicana de Ciencias Penales. Publicación del 16 de febrero de 1978*, Revista Criminalia, Año XLIV, No. 1-3, Editorial Porrúa, México, 1978.

INFORMÁTICAS

Carbonell, Miguel, ¿Qué es el Garantismo?, IJ-UNAM, Artículo del Instituto de Investigaciones jurídicas. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3392/5.pdf> y http://www.miguelcarbonell.com/docencia/Qu_es_el_garantismo_Una_nota_muy_breve.shtml

Código Penal Federal, artículo 13, fracción II, Diario Oficial de la Federación, reforma de mayo de 1999, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo83048.pdf>

Código Fiscal de la Federación, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160519.pdf

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf

Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, París, 1793. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia de la Ciudad de México, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJA.pdf> y <http://marcojuridico.tfja.gob.mx/lotfja.html>.

López Guerrero, Luis García, *Derechos de los Contribuyentes*, Cámara de Diputados, LVIII, Legislatura, Universidad Autónoma de México, primera edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p.4., <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/57/tc.pdf>

Real Academia Española. Hermenéutica, <https://dle.rae.es/?id=KDXnico>

Rodríguez Mejía, Gregorio, *Infracciones y delitos fiscales*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Revistas Jurídicas del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de

México, número 82, México, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326/3822>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Diario Oficial de la Federación, Segunda Sección, Fecha de Publicación 22 de marzo de 2008, p.4.

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4625575&fecha=05/03/1981