

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



LA DEFRAUDACION FISCAL, PROBLEMATICA
DEL TIPO Y SUS SANCIONES

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MASTER. EN DERECHO FISCAL,

PRESENTA:

CLAUDIA ALEJANDRA VALDEZ GUTIERREZ

CD. UNIVERSITARIA

JUNIO DEL 2003

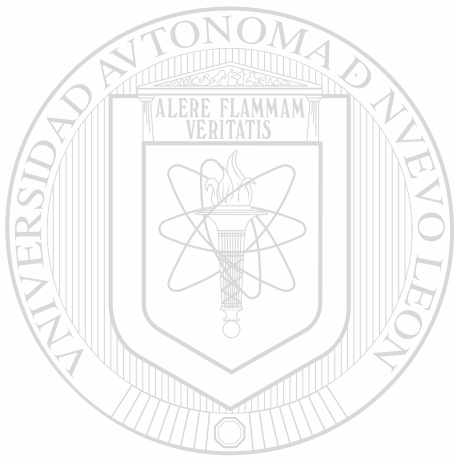
TM

K1

FDYCS

2003

.v3



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



**LA DEFRAUDACION FISCAL, PROBLEMÁTICA
DEL TIPO Y SUS SANCIONES**

TESIS

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MASTER EN DERECHO FISCAL,
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS**

PRESENTA:

CLAUDIA ALEJANDRA VALDEZ GUTIERREZ.

CD. UNIVERSITARIA

JUNIO DEL 2003.

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**LA DEFRAUDACIÓN FISCAL, PROBLEMÁTICA DEL TIPO
Y SUS SANCIONES.**



TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MASTER EN DERECHO FISCAL**

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

PRESENTA:

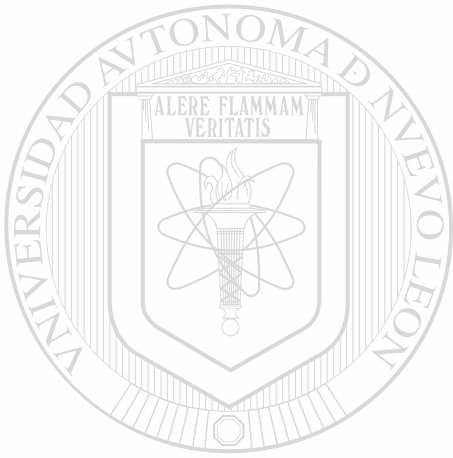
CLAUDIA ALEJANDRA VALDEZ GUTIÉRREZ

CIUDAD UNIVERSITARIA

JUNIO DEL 2003

312 626

TH
K1
FD425
2003
.V3



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS





**Nada en el mundo es más suave que el agua,
sin embargo, nada tiene más fuerza.
El agua alimenta la vida.
Sin embargo, atraviesa la roca viva.
Vence los obstáculos con la fuerza de la suavidad.
Lao-Tse**

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



DEDICATORIA

A DIOS:

Por la vida que me ha dado y
porque con el saber de su existencia en mí,
me ayuda a caminar en tierra firme.

A MIS PADRES GUILLERMO Y JUANITA:

Porque no solo han sido padres, para mí son mis maestros,
mis amigos; y mi orgullo por siempre
porque desde que nací hasta hoy, han cumplido con su misión ,
enseñándome con su ejemplo a practicar los valores
y a enfrentar la vida con alegría y tenacidad;
con su forma de educarme,
hicieron que en mí naciera la vocación de servir,
y con ello gracias a ustedes he tenido los más grandes logros
de mi vida. Papá y mamá, les debo todo.
No hay palabras para describir mi eterno agradecimiento
y mi gran amor por ustedes. Los quiero mucho, y gracias
porque son los mejores padres.

A MI HERMANA KARINA:

Con todo mi cariño y amor de hermana,
porque has sido puente fundamental en el
camino de mi vida;
con tu confianza y tu apoyo constante me has
ayudado a no claudicar y perseverar hacia
las metas trazadas.
Eres una persona que vale mucho,
y mi reconocimiento y agradecimiento para ti,
por ser quien eres. Te quiero mucho.

A MI FAMILIA:

A todos ustedes que forman mucho de mí, por su amor,
su ternura y sus constantes muestras de cariño. Con ustedes
he aprendido la importancia de vivir en unidad,
en especial me refiero a mis tíos Fernando e Ignacio,
quienes aunque físicamente ya no están conmigo,
se que desde donde se encuentran
siguen alentando mis pasos para seguir adelante.

AL PADRE JUAN C. Y RICARDO:

Porque guían mi vida espiritual por el sendero que lleva a la vida plena, compartiendo todo en el amor de Dios; y porque han sido los hermanos perfectos: comprensivos, pacientes, alentadores y orientadores. Gracias por estar a mi lado siempre. Los respeto, quiero y admiro.

A LA LIC. MA. ANTONIETA LEIJA:

Con gran admiración porque eres excelente en la práctica del Derecho Penal. Por tu amistad incondicional y por tu sonrisa, con la que me contagias de alegría. Además porque eres parte importante en mi vida profesional, ya que con tu ejemplo haces que cada día me enamore más del Derecho.



U A N L

AL LIC. MARCO ANTONIO LEIJA MORENO:

Con gran respeto, por ser un gran consejero y orientador en la profesión del Derecho. Por ser un hombre honesto y sincero, que con su sencillez y su tierna palabra para dirigirse a quienes le rodeamos de "compañerito" o "compañerita" sabe compartir sus grandes conocimientos, mismos que han sido pilar para que tantos estemos agradecidos y orgullosos de usted. Gracias Maestro, es usted un hombre que honra a la Ciencia del Derecho.

A MIS AMIGAS Y AMIGOS:

Por ese corazón lleno de sinceridad y entrega; y por compartir conmigo su grata amistad a lo largo de este tiempo.

| | |
|--------------|---|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
|--------------|---|

CAPÍTULO PRIMERO EL DELITO EN EL DERECHO PENAL

| | |
|---|----|
| A. Su integración y su concepto a la luz del derecho penal. | 4 |
| B. El delito con sus elementos positivos. | 10 |
| C. El delito y sus elementos negativos. | 18 |
| D. El delito y sus sanciones. | 27 |
| E. Sujetos y objetos del delito. | 32 |

CAPÍTULO SEGUNDO EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN LA LEY

| | |
|---|----|
| A) Los delitos fiscales. | 35 |
| B) Antecedentes de la defraudación fiscal. | 44 |
| C) El tipo legal en la primera parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. | 46 |
| 1. Sus defectos. | 50 |
| D) La calificación del delito en sus cuatro incisos. | 54 |
| 1. Sus inconvenientes. | 56 |
| E) Integración de un tipo más adecuado a la realidad penal. | 66 |

CAPÍTULO TERCERO
LAS SANCIONES EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

| | |
|--|-----|
| A) Aspectos generales de las sanciones. | 72 |
| B) Las sanciones de privación de libertad contenidas en el artículo 108 del Código Fiscal Federal. | 80 |
| C) Necesidad de adecuación a las sanciones impuestas al delito de defraudación fiscal. | 81 |
| 1. Inclusión de sanciones pecuniarias. | 93 |
| a) Consideración legal actual para la multa y la reparación del daño en el Código Fiscal de la Federación. | 93 |
| b) La Multa y la reparación del daño en el procedimiento penal para la defraudación fiscal. | 97 |
| 2. Beneficios y perjuicios para el Fisco. | 101 |

CONCLUSIONES 105

BIBLIOGRAFÍA 110

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



INTRODUCCIÓN

Nuestra tarea, se centra en el estudio del delito de defraudación fiscal, pero antes de llegar a su plena integración en el orden fiscal y penal, es necesario hacer una explicación del delito en general, como integrador del derecho penal.

De esta forma establecemos la postura del delito en su orden penal como una conducta antijurídica, culpable y punible, en la que se necesita de los sujetos activo y pasivo para que pueda darse tal figura, también comentamos la necesaria presencia de los objetos material y jurídico para que éste pueda tipificarse.

Una vez que analizamos en forma general el delito en el derecho penal, señalamos primeramente una generalidad de los delitos fiscales, para con ello podemos adentrar en el estudio del delito que nos ocupa: el de la defraudación fiscal.

Es pertinente señalar primero que los delitos fiscales, y en especial el de la defraudación fiscal, derivan del incumplimiento de la obligación de contribuir para el gasto público, en efecto nosotros como mexicanos estamos obligados constitucionalmente a aportar ciertas cantidades a la autoridad fiscal para que luego ésta pueda otorgar servicios públicos, pero es un hecho por demás notorio, que aunque esta obligación existe desde la antigüedad, iniciada a través de los censos, por los que se cobraba una cantidad para la autoridad, desde siempre se ha dado una constante lucha entre la autoridad y el contribuyente, ya que éste trata por todos los medios de no pagar o de pagar lo menos que sea posible y así evadir su responsabilidad fiscal.

En esta evasión para no cumplir con su responsabilidad fiscal, el contribuyente puede cometer el delito de defraudación fiscal, mismo que está contenido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, y en el que a través de un análisis minucioso en nuestro estudio, hemos considerado, necesita de algunas modificaciones porque aunque está puesto para que el delito pueda configurarse como tal, aún así muchos de los causantes de impuestos hacen uso de algunas "lagunas" en su favor y perjudican al fisco.

Por lo comentado, a nuestro juicio, es pertinente señalar algunos defectos con los que cuenta el tipo legal del artículo citado anteriormente, mismos que van encaminados a establecer un tipo legal por el que los contribuyentes, "queden más amarrados" y no tengan

posibilidad de engañar y perjudicar al fisco, algunos de las consideraciones que tomamos en cuenta para que el tipo legal sea más adecuado son los sustentos de los errores, los engaños, la intención del daño, así como otros aspectos relativos a la calificación del delito, punto en que es conveniente preguntarnos ¿Qué tan factible es que exista la defraudación simple, puesto que en la práctica por regla general los casos en que se comete el delito son en calificativa? Y también el hecho de tomar en cuenta una conducta que tiene una gran injerencia, como es el de que muchas veces las personas que auxilian en las cuestiones fiscales a los contribuyentes son los que cometen el delito por lo que también nos preguntamos ¿Será necesario incluir en la calificación del delito un apartado en el que se juzgue solamente a quien realice la conducta ilícita, eximiendo de responsabilidad al contribuyente, en caso de que en efecto no la tenga?, estos cuestionamientos serán resueltos a lo largo de nuestro trabajo, y con ello esperamos dejar en claro cuales son nuestras necesidades fiscales, penales y sociales actualmente, tratando de proteger los intereses del fisco, que en su devenir trascendente son también los nuestros, puesto que su actividad recaudadora, se traduce en un sustento del propio Estado, pero también así en el nuestro socialmente hablando ya que de que éste reciba contribuciones depende que todos los que en él vivimos gocemos de servicios públicos.

Por último hacemos un análisis de las sanciones, primeramente en su ámbito general, atendiendo principalmente a las que tiene aplicación en el orden fiscal-penal, para luego referirnos en especial a las sanciones que se contemplan para la defraudación fiscal, mismas que también en nuestro punto de vista personal merecen una determinación diferente, que sea más acorde a nuestra vivencia actual.

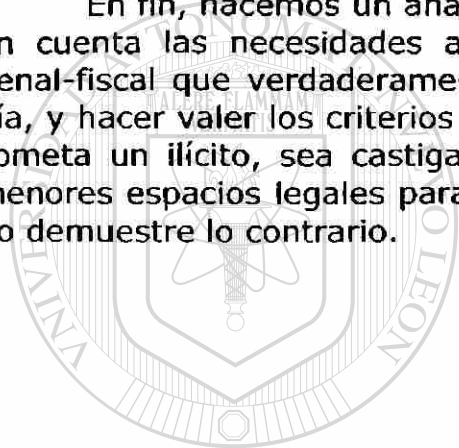
Por referir algunas de las adecuaciones que tomamos en cuenta para reformar las sanciones, tenemos las que se refieren a cambiar el número de años en algunos apartados, , ya que con las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación vigente, hay una circunstancia que tiene posibilidad de existencia, causando un acto de injusticia para quienes cometen el delito, además también proponemos modificaciones en los montos, considerando que se incluyan en cuotas salariales, exponiendo las razones por las que por ello nos inclinamos.

También en el campo de las sanciones, nos permitimos hacer una comparación con lo relativo a las sanciones pecuniarias, para establecer la necesidad que éstas sean impuestas no en dos juicios por separado, es decir uno fiscal y otro penal ya que hasta la fecha, la autoridad penal no puede señalar sanciones pecuniarias en los delitos fiscales.

Comentamos también, después de haber hecho el análisis de las sanciones, cuáles son las ventajas y desventajas para el fisco; en lo relativo a cada una de nuestras propuestas.

Y con la propuestas de reformas que hacemos en nuestro estudio, consideramos que el fisco se ve beneficiado en todos los aspectos por los que sea tomado en cuenta, a excepción del de la multa, que para que se incluya dentro de las sanciones que pueda determinar la autoridad penal por delitos fiscales, requiere de una modificación más dentro del Código Fiscal Federal, misma que en el contenido de éste es comentada, para que así pueda hablarse de que entonces la autoridad hacendaria recibe por ello un beneficio.

En fin, hacemos un análisis exhaustivo, del artículo 108, tomando en cuenta las necesidades actuales para poder establecer un orden penal-fiscal que verdaderamente encuadre en la vida social de hoy en día, y hacer valer los criterios para que en lo mayor de lo posible, quien cometa un ilícito, sea castigado por ese hecho, tratando de dejar los menores espacios legales para que cuando delinquiero, ante la autoridad no demuestre lo contrario.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO PRIMERO EL DELITO EN EL DERECHO PENAL

A. Su integración y su concepto a la luz del derecho penal.

Las necesidades sociales de regular las conductas realizadas por el hombre, hacen que surja el derecho; y sin duda, uno de los más importantes es el derecho penal; la razón por la que pensamos que es este derecho el que tiene mayor trascendencia socialmente hablando es debido a que el desorden existe desde que el hombre es tal.

“El surgimiento del derecho penal obedece a la necesidad de regular el comportamiento del hombre en sociedad. El crimen nace con el hombre; aún cuando no existía un orden jurídico, ni una sociedad organizada, ya el delito se manifestaba en su forma más rudimentaria”.¹

El derecho penal, es el pilar que sostiene la existencia y determinación del delito, esto se confirma con la propia definición en la que se dice que el derecho penal es: “el conjunto normativo perteneciente al derecho público interno, que tiene por objeto al delito, al delincuente y la pena o medida de seguridad, para mantener el orden social mediante el respeto de los bienes jurídicos tutelados por la ley”.²

Podemos afirmar que el derecho penal surge por la causa primordial que el derecho tiene como objetivo, regular y equilibrar la seguridad de la sociedad.

El delito, constituye parte del derecho penal, y así ha sido estudiado y analizado desde diferentes puntos de vista; por lo que es importante señalar, que esa relación entre uno y otro toma robustecimiento con las afirmaciones que emiten diversas corrientes, como las escuelas jurídico penales, mismas que atienden a un carácter meramente jurídico y penal, partiendo del delito. Estas escuelas son: la Escuela Clásica, la Escuela Positiva, y las Escuelas Eclécticas, a las que a continuación haremos referencia.

En la Escuela Clásica, los principales pensadores son: Francisco Carrara, quien es el máximo representante, además de Romagnosi,

¹ Amuchategui Requena, Griselda. Derecho Penal. Parte General. Nociones Básicas. Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. 2ª ed. México, D.F. 2000. p. 3.

² Ibidem. p. 13

Hegel, Rossi y Carmignani. Dentro de los postulados que se tienen en esta escuela tenemos los siguientes como más importantes:

- **“Libre Albedrío:** Establece que todos los hombres nacen con igualdad para actuar conforme a derecho, de manera que quien lo contraría lo hace a su libre elección; además, se niega el determinismo, el fatalismo o la predisposición hacia el delito.
- **Igualdad de derechos:** Derivado del anterior, se colige que el hombre nace igual en cuanto a sus derechos; por ello, la ley debe aplicarse de la misma manera a todos los hombres, por provenir de la misma circunstancia de igualdad.
- **Responsabilidad moral:** Como el hombre nace con libre albedrío y puede escoger libremente entre el bien y el mal, la responsabilidad es de tipo moral.

- **El delito como eje y como entidad jurídica:** El punto de partida de los problemas penales lo constituye el delito, que es una entidad meramente jurídica; así, importa más lo objetivo que lo subjetivo. La manifestación externa constitutiva del delito es lo que interesa, independientemente de circunstancias internas y, con base en el delito, debe castigar al delincuente.

- **Pena proporcional al delito:** La pena debe ser un castigo directamente proporcional al delito cometido, y previamente señalada en la ley”.³

La Escuela Positiva, surge para contradecir los postulados de la Escuela Clásica, sus fundamentos son derivados de las ciencias naturales. Entre sus principales acepciones tenemos:

- **“ Niega el libre albedrío:** Esta escuela afirma que el hombre no escoge libremente y de manera consciente el mal sobre el bien; puesto que es un ente natural y, en algunos casos, con anomalías que evitan su sano y libre discernimiento, no puede elegir.
- **Responsabilidad social:** Manifiesta que la responsabilidad lejos de ser moral, es de tipo social. La colectividad al tener en cuenta la posible predisposición hacia el delito en determinados sujetos,

³ Ibidem p p. 6 y 7.

debe tomar las medidas necesarias para prevenirlo y, en un momento dado, defenderse.

- **Delincuente, punto central:** El delito no es el centro de atención, sino la persona que lo comete; a su vez, el delincuente es el objeto de estudio, mientras que el delito es sólo la consecuencia.
- **Pena proporcional al estado peligroso:** En esta corriente se niega que la pena tenga o deba tener proporcionalidad directa con el delito, y se asegura que debe ser proporcional al estado peligroso, independientemente del tipo y la gravedad del delito.
- **La medida de seguridad es más importante que la pena:** En vez de castigar se debe prevenir y, por tanto, aplicar las medidas de seguridad para evitar las penas".⁴

En las escuelas eclécticas, se agrupan varias teorías, y en ella se hace una combinación de las dos escuelas anteriores, llegando a una fusión de ambas.

- **Tercera Escuela:** "La principal surge en Italia, y sus principales postulados son:
 - a) Negación del libre albedrío.
 - b) El delito es un hecho individual y social.
 - c) Se interesa por el delincuente, más que por el delito.
 - d) Señala las ventajas del método inductivo.
 - e) Adopta la investigación científica.
 - f) Considera la responsabilidad moral.
 - g) Distingue entre imputables e inimputables.
 - h) Plantea la reforma social como deber del Estado.

- **Escuela Sociológica:** Surge en Alemania. Su principal representante fue Von List. Sus postulados son los siguientes:

- a) La pena tiene como fin conservar el orden jurídico
- b) Emplea los métodos jurídico y experimental
- c) Concibe al delito como fenómeno jurídico y natural
- d) Considera que los factores criminógenos son individuales, físicos, sociales y económicos
- e) Afirma que la pena es una necesidad
- f) Estima la imputabilidad y la peligrosidad del delincuente
- g) Debe existir penas y medidas de seguridad

⁴ Ibidem p p. 7 y 8

- **Escuela Tecnicojurídica:** También de origen italiano, tiene como principales representantes a Manzini, Battaglini y Rocco. Los postulados de dicha escuela son los siguientes:
 - a) Eleva a primer grado el derecho positivo.
 - b) Destaca que el ordenamiento jurídico debe prevalecer sobre otros criterios.
 - c) Al derecho penal le debe interesar el conocimiento científico de los delitos y las penas.
 - d) La pena funciona para prevenir y readaptar.
 - e) La responsabilidad penal debe basarse en la capacidad para entender y querer.
 - f) Rechaza el planteamiento de problemas filosóficos".⁵

Aunque la clasificación y contenido de las escuelas antes mencionadas son posturas que podemos considerar pertenecen al pasado, el Código Penal Federal vigente a la fecha contiene rasgos característicos de las diferentes escuelas, es decir hay una mezcla de la clásica, positiva y ecléctica. Ninguna duda queda de que la sociedad evoluciona día con día, y a pesar de los cambios, la acción delictuosa sigue presente, y no por ello cambia la comisión de infracciones. No queremos decir con esto que no pueda haber modificación en los tipos o en las sanciones, si no al contrario; y si el cometer delitos o infracciones sigue latente en lo social son las conductas las que permanecen para dar cabida al delito.

Precisamente, es la conducta humana la que permite que la sociedad esté en constante actividad, ésta, es la que da a las personas una importancia merecedora socialmente; y toma consideración aún mayor cuando trasciende a la esfera de otros individuos, cuando esa actividad humana afecta en la persona o en el patrimonio de alguien.

"La sociedad se desentiende, pues, de lo que ocurre en el profundo foro de la conciencia, si no aflora como conducta trascendente. Pasa así con lo que significa conflicto con o por sujetos: si se confina en la intimidad de la pasión o del pensamiento, no importa; no debe provocar la reacción política. En cambio, si trasciende el recinto de la persona y avanza hacia la relación intersubjetiva, el campo donde los hombres se encuentran, surge ya la ilicitud jurídica. En este ámbito, el punto más grave, es el delito".⁶

⁵ Ibidem. p p 8 y 9.

⁶ García Ramírez, Sergio. Los Derechos Humanos y el Derecho Penal. Ed. Porrúa, S. A. ed. 2ª. México, D. F. 1990 p 198

Se torna difícil determinar un concepto exacto y preciso del delito, tan es así que muchos juristas se han dado a la tarea de definirlo desde diferentes perspectivas, mismas que en breve señalaremos; pero por ahora es importante hacer notar que aún y que muchos se han dedicado a conceptualizar al delito expresamente, en lo que se refiere a los trabajos legislativos solamente en el Código Penal Federal se hace mención de que es el delito.

El Código mencionado, manifiesta en su artículo 7º que "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales", de éste podemos deducir que cualquier conducta, o ausencia de la misma para la que el Código señale una sanción determinada, es considerada como delito; podemos decir que este concepto solo describe al delito y para catalogarlo como tal debe hacerse una revisión previa del precepto Federal de la materia para señalar si cabe o no la posibilidad de considerarse como acción delictuosa; la definición contenida en el referido artículo, es jurídico formal, ya que ésta considera al delito como "las entidades típicas que traen aparejada una sanción" ⁷, podemos decir que no es la descripción concreta del delito, solo manifiesta que la pena es otorgada a un ilícito penal.

Como mencionamos anteriormente, el Federal ha sido el único legislador que ha descrito al delito, pero no por ello desmerecen atención las opiniones doctrinales que al respecto existen, por mencionar algunas, señalaremos primeramente que la palabra delito, deriva de "delicto o delictum, supino del verbo delinquo, delinquere, que significa "desviarse", "resbalar", "abandonar", "Abandono de una ley". ⁸

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Siguiendo con la doctrina, nos encontramos que el delito se ha definido en diferentes formas:

Pellegrino Rossi: "Define el delito como la infracción de un deber exigible en daño de la sociedad o de los individuos.

Reinhart: El delito es la violación de un derecho fundado sobre la ley moral.

⁷ Amuchategui Requena, Griselda. Op. cit. p. 43.

⁸ Reynoso Dávila, Roberto. Teoría General del Delito. Ed. Porrúa, S.A. Tercera ed. México, D. F. 1998. p. 13.

Gian Domenico Romagnosi: El delito es el acto de una persona libre e inteligente, perjudicial a los demás e injusto".⁹

De las definiciones anteriores consideramos que se refieren a un delito en su concepción meramente natural, que tendría que revestirse de una figura moral la que somete a duda su verdadera integración como delito ya que no todos los actos inmorales pueden ser delitos, y mucho menos todos los actos injustos lo son tampoco; y pensando más allá tomando en cuenta los elementos anteriores como integradores del delito, cotidianamente tendría que estar cambiando el legislador sus contenidos delictivos ya que el constante caminar de la sociedad hacen que las condiciones morales y justas cambien también constantemente.

"A Francisco Carrara se ha vinculado la doctrina del delito "ente jurídico". Según su definición: el delito es la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso".¹⁰

El delito es una infracción a la ley, porque la conducta del hombre va en contra de lo que la misma ley establece, y es evidente que el daño debe existir para la configuración del mismo, el problema nace en la determinación de la moralidad, en que al igual que en la conceptualización anterior hace difícil poder señalar si hubo o no delito, por las mismas razones que ya se expusieron. Para que el delito pueda ser definido, debe atender según nuestro criterio a un orden dogmático y no filosófico, caso éste último de la definición de Carrara.

Garófalo lo define como "la violación o lesión de aquella parte del sentido moral, que consiste en la violación de los sentimientos altruistas de piedad y probidad en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad".¹¹

Volvemos a encontrar el delito natural inmerso en esta definición punto que consideramos irrelevante para la acción legal, y sería pertinente señalar ¿Cuál sería el valor jurídico de violar o lesionar en el sentido moral, si ese hecho no está contenido en la ley penal?, si consideramos al delito como un hecho moral ninguna relevancia jurídica tendría si no está puesto como tal en la ley, punto por el que es trascendente que esa lesión o violación debe estar tipificada, siendo así

⁹ Et. al. Cit. pos. Ibidem. p. 17.

¹⁰ Cit. pos. Monarque Urefia, Rodolfo. Lineamientos Elementales de la Teoría General del Delito. Fd. Porrúa, S.A. México, D. F. 2000. p. 1.

¹¹ Cit. pos Ibidem. p. 2

encontraría el delito su cuna para entonces no quitarle el valor que éste debe tener en la sociedad y en lo legal.

El mismo Garófalo atiende a una noción legal del delito diciendo que es "toda conducta reputada delictiva por la ley sin ocasionar ofensa a los sentimientos de piedad y probidad; tales son los delitos políticos, aquellos que hieren el sentimiento religioso o el honor".¹² Aunque se habla de una definición legal, sigue manteniendo un sentido moralista, ya que refiere solo a delitos de carácter religioso, y a los del honor, sin tomar en cuenta el verdadero sentido de la acción en el delito, ya que cuando se da su comisión se atiende a la protección del ser humano que recibe el daño, y además a sus bienes en caso de que tengan participación por este mismo hecho.

Con las anteriores definiciones, todavía estamos lejos de llegar a cubrir los aspectos fundamentales del delito; es el concepto dogmático el que viene a dar un análisis completo, ya que enumera los elementos indispensables del delito, mismos que lo definen por completo. En este sentido lo define el maestro Luis Jiménez de Asúa: "El delito es un acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de punibilidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal".¹³ Esta es una de las definiciones que han tenido mayor aceptación en el ámbito del delito.

En la actualidad en la esfera social y jurídica se le da mayor trascendencia a la definición jurídico sustancial que define al delito enumerando sus elementos, y expresa: el delito es una conducta o hecho típica, antijurídica, culpable y punible; de ésta definición podremos señalar los elementos positivos y negativos que conforman el delito, a los que atenderemos en el siguiente punto de este capítulo.

B. El delito con sus elementos positivos

Los elementos positivos del delito, son los que lo integran, es decir, para que pueda decirse que un delito existe como tal, deben presentarse sus elementos positivos. Estos elementos positivos son: conducta o hecho, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad, y punibilidad.

Estos elementos del delito son completamente integradores de él, y el delito es un todo unitario, por lo que no puede ser fraccionado o

¹² Idem.

¹³ Ibidem p. 3

desintegrado en elementos distintos. Hemos mencionado un orden en los elementos que forman parte del delito, mismo que debe darse para que la figura exista, "los elementos del delito concurren a la vez, no guardan en sí prioridad temporal, aunque en su análisis debe estimarse una prelación lógica" .¹⁴

Por la referida prelación lógica, se hacen exigentes todos los elementos del delito, no importando el tiempo en que se realicen, pero sí, el que se den en su totalidad, ya que si alguno de ellos falta a la posible concepción del delito, éste dejaría de serlo por no cumplir con todos los elementos señalados para su configuración.

A continuación definiremos y explicaremos cada uno de los elementos positivos del delito:

1. Conducta o hecho: Es el primero de los elementos que el delito requiere para poder existir; diferentes acepciones se usan para ella, tales como: acción, actividad, acto. Se manifiesta a través de las acciones u omisiones que el hombre, en uso de su voluntad realiza. "La conducta es un comportamiento humano voluntario, (a veces una conducta humana involuntaria puede tener, ante el derecho penal, responsabilidad culposa o preterintencional), activo (acción o hacer positivo), o negativo (inactividad o no hacer), que produce un resultado".¹⁵

Para Rodolfo Monarque Ureña, la conducta "es entendida como los movimientos corporales voluntarios o abstenciones de dichos movimientos en forma voluntaria, en los cuales existe un nexo causal entre dicha conducta y un resultado".¹⁶

De las definiciones anteriores podemos deducir que la conducta se manifiesta en dos formas: de acción y de omisión.

La acción como su nombre lo indica, consiste en hacer algo, en actuar, para que se realice, el sujeto debe realizar movimientos corporales , y con su actuar estará en el campo de la acción delictuosa.

La omisión es el no hacer, no actuar, o dejar de hacer algo, es la forma negativa de la conducta ya que el sujeto deja de cumplir con un mandato jurídico lo que hace que se encuentre en lo ilícito penal. La omisión en la conducta puede ser simple o comisión por comisión; la

¹⁴ Reynoso Dávila, Roberto. Op. cit. p.14.

¹⁵ Amuchategui Requena, Griselda. Op. cit. p. 49.

¹⁶ Op. Cit p.17.

simple se define como "la abstención voluntaria de movimientos corporales, que producen un resultado formal" ¹⁷, ésta no tiene un resultado material. En la comisión por omisión llamada también omisión impropia, si existe un resultado material, y alteración del mundo externo; "es un no hacer voluntario culposo, cuya abstención produce un resultado material, y se infringe una norma preceptiva y otra prohibitiva". ¹⁸

La conducta en su manifestación de hacer o de no hacer, está formada por cuatro elementos, éstos son: el elemento psíquico o interno, el elemento material o externo, el resultado y el nexo causal.

- El elemento psíquico o interno: Se da con la exteriorización de la voluntad del individuo, es decir, que el sujeto deberá realizar acciones u omisiones en los que manifieste su voluntad y además traigan como consecuencia un resultado.
- El elemento material o externo: El nacimiento del resultado es su parte fundamental, sea hecho con la actividad o la omisión de la conducta.
- El resultado: Es lo que deriva de la conducta realizada, se cumple el fin querido por el sujeto y que además está señalado en la ley.
- Nexo causal: Para que sea relevante para el derecho, debe ser material; es lo que une a la conducta con el resultado.

2. Tipicidad: Es relevante hablar del tipo, ya que tiene implicación para la tipicidad, éste viene a ser la descripción legal de un delito; para que una acción pueda castigarse es necesario que se de el tipo penal, los tipos "cobran "vida real" cuando en casos concretos un sujeto determinado incurre en ellos, agotando todos los elementos previstos en la norma. De no existir el tipo, aún cuando en la realidad alguien realice una conducta que afecta a otra persona, no se podrá decir que aquél cometió un delito, porque no lo es, y sobre todo, no se le podrá castigar". ¹⁹

La tipicidad es la adecuación de una conducta al tipo penal, es decir, el comportamiento humano emitido en una conducta o hecho, deberá encuadrar en la hipótesis de la ley.

¹⁷ Ibidem p. 30.

¹⁸ Amuchategui Requena, Griselda. Op. cit. p. 49.

¹⁹ Ibidem p. 58.

Existen algunos principios supremos que forman la garantía de legalidad, y en los cuales se apoya la tipicidad; estos principios son:

- a) Nullum crimen sine lege = No hay delito sin ley.
- b) Nullum crimen sine tipo = No hay delito sin tipo.
- c) Nulla poena sine tipo = No hay pena sin tipo.
- d) Nulla poena sine crimen = No hay pena sin delito.
- e) Nulla poena sine lege = No hay pena sin ley.

3. Antijuridicidad: Puede definirse como todo aquello que va contra el derecho.

Villalobos dice a este respecto que "Antijuridicidad es oposición al Derecho y como el Derecho puede ser legislado, declarado por el Estado y formal, o bien de fondo de contenido material, también la antijuridicidad se puede afirmar que es formal, por cuanto se opone a la Ley del Estado, y material por cuanto afecta a los intereses protegidos por dicha ley".²⁰

Siempre que se da la antijuridicidad necesariamente debe darse en sus dos aspectos de formal y material ya que uno presupone el otro, la formal admite lo que la norma establece ; lo material son los hechos que un sujeto realiza violando el precepto legal establecido.

"Carlos Binding puso de relieve que actuar antijurídicamente es obrar conforme a la ley penal porque en los tipos penales lo relevante es lo injusto y no lo justo, es decir, quien comete un delito obra de conformidad con el tipo correspondiente. Obrar antijurídicamente implica violar la correlativa norma de prohibición implícita en el tipo".²¹

Rebatiendo el punto anterior diremos que la conducta del ser humano para ser delictiva debe obrar en oposición a la norma penal que prohíbe o que ordene ejecutar alguna acción, por lo que no es que se actúe conforme a la ley penal sino que ese precepto penal señala lo prohibido y en el momento en que se realiza se está en lo antijurídico.

²⁰ Mabarack, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Ediciones Lazcano Garza. Monterrey, N. L. 1993. p. 36.

²¹ Cit. pos. Rodolfo Monarque Ureña. Op. Cit. p. 44

Atendiendo a la llamada prelación lógica, tenemos que, para que la antijuridicidad exista se requiere que se de una conducta que encuentre su adecuación en un tipo penal y que ésta sea opuesta a los lineamientos jurídicos.

4. Culpabilidad: Es considerada como el cuarto elemento positivo del delito, y puede definirse como la relación que existe entre el autor de la conducta y el propio hecho, punto que lleva a señalar que existe una relación directa entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta que se realiza.

La culpabilidad ha sido estudiada desde dos corrientes distintas, una desde el punto de vista psicológico y el otro es el normativo.

Desde la corriente psicológica, la culpabilidad tiene su origen en el precepto psicológico del sujeto activo en el delito, la persona desarrolla un proceso en el que exalta el querer hacer algo, la acción de su voluntad, por ello se da una relación entre el pensar y querer del sujeto y el resultado obtenido con su conducta.

En la corriente normativa, se ve a la culpabilidad como un acto de reproche hacia el autor del delito, es decir ya no tomará en cuenta su perspectiva psicológica, sino que se rechaza al autor de la acción delictuosa por no haber obrado conforme a lo que dictaba el derecho; en este punto es preciso observar que aún y cuando la persona actuó fuera del marco jurídico permitido, habrá que analizar además, si tiene o no la capacidad de obrar dentro de la norma, caso que si fuera positivo, estaría en la posibilidad de que exista la irreprochabilidad, pero si no fuera así, entonces habría que analizar la imputabilidad que es un presupuesto de la culpabilidad, o bien el caso contrario la inimputabilidad.

La imputabilidad es "la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal. Implica salud mental, aptitud psíquica de actuar en el ámbito penal, precisamente cometer el delito".²²

Por el lado contrario la inimputabilidad es "la ausencia de capacidad para querer y entender en el ámbito del derecho penal".²³

Señaladas las definiciones anteriores consideramos que tanto la corriente normativa como la psicológica, tienen implicación una en la otra ya que no podemos dejar fuera del orden normativo la capacidad

²² Maharack, Doricella. Op. cit. p. 81.

²³ Idem.

psicológica de la persona para precisar la comisión de un delito; ahora bien, atendiendo a la corriente normativa, en su ánimo de reproche, la doctrina penal distingue dos formas de culpabilidad, estas son el dolo y la culpa.

En el dolo, que es la primer forma de culpabilidad que analizaremos, la característica principal es que existe la intención de realizar un acto que es contrario a lo que la norma jurídica señala. Como elementos de éste se señalan: la voluntad, la intención y el fin.

La voluntad, es el querer realizar la conducta antijurídica, y este querer debe ser manifestado libremente, es decir que no medie causa que lo provoque, ya que si intervienen factores externos que lo obliguen a realizar tal o cual conducta, la voluntad no existe, situación que hace que no prevalezca el dolo en toda su magnitud.

La intención, es el propósito que se tiene para consumir un hecho, esta intención debe estar encaminada a la ocasión de un daño o bien a la concepción de un hecho injusto para otro, y así puede hablarse de que dolosamente se está actuando.

En fin, el sujeto al realizar un acto que es contrario al derecho, cuando lo hace con su plena voluntad manifiesta, y con la intención de causar un daño, debe además querer y desear que éste se consuma y que traiga como consecuencia un resultado, mismo que viene a tener por hecho que la comisión delictuosa tuvo un fin como causa de dicho acto.

Hemos dicho que estos tres elementos son indispensables para que el dolo pueda señalarse como forma de culpabilidad, sin embargo aunque siempre existe la voluntad del sujeto, la intención de delinquir y la de provocar un resultado, no siempre estos elementos se dan precisamente como surgieron en la planeación de su autor o bien surgen a sabiendas de que el daño ocasionado puede tomar un giro diverso al deseado en un primer plano, esto toma robustecimiento al clasificar el dolo; éste puede tomar diferentes formas o clases, como son: el dolo directo, el dolo indirecto o eventual y dolo indeterminado.

En el dolo directo, como su nombre lo indica, el sujeto que comete la acción delictuosa, se propone un fin para causar un daño y así lo hace, en él encontramos todos los elementos del dolo, primero, al querer realizar el daño expresa su libre voluntad para ello, y además tiene la intención de causar daño y cumple con el fin que se trazó como consecuencia de la comisión de su delito.

En el dolo indirecto o eventual, también cumple con todos los elementos del dolo, pero existe una variante en el resultado, toda vez que aunque su fin es realizar un daño, puede ser que como resultado se dé que el daño no solo se cause a quien éste quiere hacerlo, sino que se daña a otro o a otros; sin embargo este resultado ha sido aceptado por su autor desde que planea realizarlo, su nombre de indirecto deriva de que precisamente puede causarse un mal a una persona diferente (indirectamente) de quien es directamente la persona por la que se comete el delito.

El dolo indeterminado es aquél en el que la persona tiene la intención de causar un daño, pero ese daño no está dirigido a alguien en especial, es decir se comete un delito, sin que el sujeto desee en el resultado perjudicar a una o varias personas en particular, por lo que puede ser que con su actuar perjudique no solo a una sino a muchas personas.

La segunda forma de culpabilidad es la culpa, considerado como delito, doctrinalmente se conoce como delito culposo o imprudencial, se da cuando un sujeto sin intención de causar un daño, lo causa debido a su falta de previsión o precaución, o por negligencia, y además ese daño pudo ser evitado o previsto con antelación si el propio actor toma las precauciones pertinentes. Sin que exista la voluntad, quien actúa culposamente atiende al aspecto de la antijuridicidad, mismo que no lo exime de responsabilidad aunque sabemos que en este caso hay atenuantes por ser un hecho consumado sin intención en el sujeto.

Un elemento importante para la culpa es la conducta, que aún y que no se quiere causar un daño, se manifiesta la voluntad a la realización del hecho, un segundo elemento es la carencia o falta de cuidado, de precaución o la negligencia por la que se consuma el mismo hecho, que de no haberse dado tales circunstancias, no se daría el resultado que viene a ser el tercer elemento de la culpa; además ese resultado debe ser previsible y evitable, es decir que de no haber actuado sin cautela o con las precauciones indispensables se podría evitar o prevenir la conducta realizada. El cuarto elemento es la relación o nexo que se da entre la conducta y el resultado que se produce.

La culpa también reviste dos clases de ella, mismas que destacan el segundo elemento, es decir contienen la previsión o precaución para que se de el resultado no deseado. Estas dos clases de culpa son: la consciente y la inconsciente.

La culpa consciente es en la que el sujeto activo del delito, prevé el resultado de su conducta, no desea que suceda y espera que en efecto no se dé debido a que no tiene la intención de causar un daño.

Contraria a la anterior, en la culpa inconsciente el sujeto no prevé el resultado y actúa sin imaginar el resultado que trae como consecuencia el daño y consigo el delito.

De lo anterior podemos expresar que dadas la reprochabilidad en una conducta y su aspecto psicológico con intención o sin ella causa un daño, se da en su completa figura la culpabilidad que viene a complementar en uno de sus aspectos positivos al delito para que éste pueda existir en el actuar conforme a la prelación lógica, misma que anteriormente explicamos.

5. Punibilidad: "Cuando conforme a la Ley Penal, la conducta típica merece una pena, se dice que está frente a la punibilidad. La punibilidad significa en sentido estricto, la consecuencia que produce el hecho delictivo".²⁴

"Castellanos Tena, para delimitar el campo de la punibilidad en su aspecto amplio dice textualmente: "En resumen, punibilidad es: a) Merecimiento de penas; b) amenaza estatal de imposición de sanciones, si se llenan los presupuestos legales; y c) aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley".²⁵

La punibilidad es la amenaza que el Estado realiza a través de la norma para el autor de una conducta típica, antijurídica y culpable; lo que no lleva a establecer que la punibilidad es una consecuencia del delito, ya que una vez consumado el hecho delictivo, su autor se hace acreedor a la pena que el legislador señala en la ley respectiva.

Para que la punibilidad esté presente en la actividad del delito, se requiere como condiciones necesarias que el Estado reconozca la punibilidad para la situación concreta de que se trate, y además que el hecho delictuoso se realice por un sujeto; por lo que pudiera ser posible que se lleven a cabo actos que son reprobables socialmente pero si no han sido considerados punibles en la legislación, de ninguna manera el sujeto puede ser castigado por ello; tendría que ser el caso contrario, para que el hecho fuera reprochable, es decir que se realice la conducta y que la ley considere un castigo para ello y que de esta manera le pueda ser aplicado a quien comete el delito.

²⁴ Mabarack, Dorticella. Op. cit. p. 46.

²⁵ Cit pos. Idem.

C. El delito y sus elementos negativos.

Los elementos negativos del delito vienen a ser la negación o contradicción de los aspectos positivos del mismo, la presencia de un elemento negativo trae consigo la inexistencia del elemento positivo por lo que no puede hablarse de delito; estos elementos negativos de que hablamos son: Ausencia de conducta o hecho, atipicidad, causas de justificación, inculpabilidad y excusas absolutorias.

1. Ausencia de conducta o de hecho: Es el aspecto negativo de la conducta, si no hay conducta, no existe el delito. Se considera la ausencia de conducta, cuando no hay voluntad para realizar actos por un sujeto, y por lo tanto no hay delito. Los casos por lo que puede darse la ausencia de conducta son la vis absoluta (fuerza mayor que proviene de la naturaleza), vis mayor (contra la voluntad de alguien se ejerce una fuerza humana para que parezca que cometió el delito), actos reflejos (alteraciones nerviosas incontrolables que no se perciben conscientemente), sueño, sonambulismo (estado de inconciencia derivado del sueño, en el que se pueden realizar ciertos actos en los que no hay voluntad) e hipnosis.

2. Atipicidad: Es la ausencia de tipicidad; significa que una conducta que se realiza, no es típica porque le faltan elementos que describen el tipo, viene a ser la no adecuación de la conducta al tipo penal, por lo que no existe un delito. En este punto hay que distinguir de la atipicidad la ausencia de tipo que es el caso en que la ley no describe una conducta y por lo tanto no es delito; " si la ley no define un delito, nadie podrá ser castigado por ello".²⁶

3. Causas de Justificación: Son el aspecto negativo de la antijuridicidad; de primera vista parece que el hecho o la conducta realizada son antijurídicos, pero resulta que la legislación a dado un tinte especial a ciertos acontecimientos cuando son realizados por un sujeto y bajo esta línea encontramos las causas de justificación, mismas que vienen a anular la existencia de la antijuridicidad de una conducta típica, que al no encuadrar dentro del precepto extrajurídico, es considerada como lícita o jurídica. Dicho de otro modo, sabemos que la ley penal, castiga a quien comete un ilícito, es decir, a quien tajantemente se encuentra en el campo de la antijuridicidad; pero

²⁶ Amurchezagui Requena Griselda Op. cit. p. 64.

también la propia ley señala algunos casos específicos en que una conducta típica se justifica, con lo que se da la inexistencia del delito.

“Lo contrario a la antijuridicidad es lo conforme a derecho, o sea, las causas de justificación. Éstas anulan lo antijurídico o contrario a derecho, de suerte que cuando hay alguna causa de justificación desaparece lo antijurídico; en consecuencia, se anula el delito, por considerar que la conducta es lícita o justificada conforme a derecho”.²⁷

Para que las causas de justificación existan plena y jurídicamente, deberán ser reales, es decir que no pueden ser un hecho imaginario de quien realiza una conducta, porque la causa de justificación no puede darse en la mente de su actor; para su existencia también es menester que estén expresamente señaladas en la ley, y en caso de que se actúe en el caso de alguna causa de justificación su realización protege, por estar señalada como tal en la legislación, no solo a quien es el autor sino también a cada uno de los que de una u otra forma hayan tenido ingerencia en el caso.

Podemos afirmar que las causas de justificación toman consideración legislativa porque el Estado es el encargado de salvaguardar y proteger los intereses de los ciudadanos, y por supuesto que habrá situaciones en las que este órgano no podrá estar presente para evitar que se realice una acción injusta en contra de alguien, por lo que a través de esta figura jurídica le da la oportunidad de defenderse de una injusticia que quiera serle ocasionada.

Las causas de justificación a las que hemos venido haciendo referencia son, para el derecho en nuestro país las que a continuación se enumeran:

a) *Legítima defensa*: Es pertinente señalar en primera instancia que la legítima defensa, mucho se ha confundido a lo largo del tiempo con la defensa propia, situación que jurídicamente hablando es incorrecta; hablar de defensa propia y legítima defensa no es lo mismo. El contenido de diferencia que entre ambas existe es que la defensa propia como su nombre lo indica se refiere exclusivamente a defender lo que es de la persona que en determinado momento se defiende; distinto de la legítima defensa en la cual, pueden defenderse lo que es de otro.

Si bien es cierto se les da a las personas la posibilidad de defenderse, también lo es que para contemplar plenamente el estado de

²⁷ Ibidem p 69

defensa se requieren algunos elementos como pudiera ser que en efecto exista la intención del posible agresor de querer causar un daño a quien se le otorga dicha causa, además que al agredir al otro para evitar se le cause un daño lo haga con cierta provocación de timidez o incluso miedo al hacerlo.

Con la legítima defensa, puede ocasionarse un daño y no llevará sanción para quien lo haga, si conforme a lo que la ley expresa se actúo en defensa de intereses, bienes o personas que se encuentran bajo ciertas circunstancias especiales, y cumpla con ciertos elementos como son la repulsa, la agresión, que sea sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, que exista necesidad de la defensa, que los medios empleados sean razonables, que no haya de por medio provocación para la agresión.

Haciendo alusión a cada uno de los elementos de la legítima defensa, tenemos que conforme al contenido del artículo 15 de Código de Procedimientos Penales Federal, consiste en "repeler una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y que no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende".

b) Estado de necesidad: Existe cuando se actúa para proteger un bien jurídico propio o ajeno habiendo de por medio una necesidad de hacerlo, además de lo anterior, se requieren como elementos para su existencia, el que haya un peligro, debe ser real, y también es exigible que haya la posible seguridad de que puede causarse un daño a los bienes que pertenecen a una persona; además este peligro de que hablamos no debe haber sido ocasionado por el titular de los bienes; los bienes en peligro pueden ser propios o ajenos al igual que en la legítima defensa; se causa un daño, en vista de salvar un bien propio o ajeno es evidente que se causará un daño al bien o bienes de otro; otro elemento es el que en el peligro que amenaza, quien actúa para conservar los bienes, no tenga obligación de afrontar dicho peligro; persistirá el estado de necesidad siempre y cuando, para la conservación del o los bienes protegidos, no exista otro medio que pueda realizarse y cause un daño menor, o no lo cause en su caso.

Lo anterior deriva del artículo 15 fracción V del Código Penal Federal que establece que habrá estado de necesidad: Cuando "Se obre por necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el

agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber de afrontarlo”.

c) Ejercicio de un Derecho: “El daño se causa en virtud de ejercer un derecho derivado de una norma jurídica o de otra situación, como el ejercicio de una profesión, de una relación familiar, etc.”. ²⁸

El ejercicio de un derecho, es una facultad que la ley otorga a una persona para que pueda dedicarse a ejercer ciertas actividades; y por el hecho de que existe de por medio el reconocimiento del Estado para darle validez a ese ejercicio, si por la misma actividad derivan lesiones en los bienes jurídicos de quienes estén ejerciendo ese derecho, no se encuentran en lo ilícito, si no al contrario, el Estado como autoridad resalta su poderío y exime de lo antijurídico a quien en ese caso se encuentre.

Cuando se actúa en forma legítima, ejerciendo un derecho que le corresponde a un sujeto, y existiendo la necesidad de realizar la conducta con los medios empleados, aunque se cause un daño, no tendrá como consecuencia antijuridicidad, puesto que la condición del ejercicio de un derecho como causa de justificación lo manifiesta como tal y le exime de responsabilidad penal.

d) Cumplimiento de un deber: El cumplimiento de un deber se da de la misma forma que el de un derecho, solo que en éste precisamente se trata de cumplir con una obligación; el Estado, también autoriza una actividad determinada, que implica observar y cumplir con un mandato.

Si el Estado no reconociera la validez para cumplir con un deber como causa de justificación, quien así lo hiciera estaría cometiendo un delito.

El cumplimiento de un deber consiste en que actuando en forma legítima, por cumplir con un deber jurídico, se causa un daño al o los bienes propios o de otro sujeto; podemos darnos cuenta de que el cumplimiento de un derecho y de un deber, se encuentran en circunstancias de igualdad para su tratamiento, con la única diferencia de que uno se refiere a una obligación por cumplir y el otro a un derecho que se reclama o se ejerce; atendiendo a la bilateralidad como característica del derecho podemos decir que en muchas ocasiones existe una correlatividad entre ambas, ya que la presencia de un

²⁸ Ibidem p 76,77.

derecho inherente a una persona implica, necesariamente, que también haya una obligación.

d) Consentimiento del titular del bien jurídico: Esta causa de justificación, está contenida en el artículo 15 del Código Penal Federal, que en su fracción III, expresa, que el delito se excluye cuando: "Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre que se llenen los siguientes requisitos:

- a) Que el bien jurídico sea disponible;
- b) Que el titular del bien tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo; y
- c) Que el consentimiento sea expreso o tácito y sin que medie algún vicio; o bien, que el hecho se realice en circunstancias tales que permitan fundadamente presumir que, de haberse consultado al titular, éste hubiese otorgado el mismo.

El hecho de que exista o no el consentimiento de quien sea titular de un bien, para que otro disponga o realice actos en él y por él, es una circunstancia difícil de determinarse prácticamente; si bien es cierto el único objetivo del legislador fue probablemente seguir otorgando protección, y eximir de acción delictuosa a quien obra por una causa que puede ser justa o justificada, también lo es que en una circunstancia como la comentada, puede haber un sin fin de interpretaciones que pueden prestarse a la causa contraria objeto de la ley, como sería el hecho de que alguien abusando de la confianza que se le otorga como persona, excediera en el uso, goce o disfrute de bienes que no le pertenecen, y más aún pudiera ser difícil para el titular del mismo demostrar que no otorgó tal conocimiento, ya que el precepto jurídico a que aludimos manifiesta que el consentimiento puede ser expreso o tácito, punto que deja margen a que puedan realizarse acciones que afecten los verdaderos intereses del titular de un bien jurídico.

Por hecho se da que como es ya una norma establecida y acatada, queda en las manos y en el criterio de quienes juzguen, hacer una interpretación correcta y concisa de cada conducta para determinar quien tiene la razón jurídica; aunque por las razones expuestas se torna una tarea difícil, serán ellos lo que decidirán después de analizar los preceptos que se manifiesten en el caso especial de que se diera una contienda, tomando en cuenta que se trata de una causa justificada que puede tener diversos matices.

4.Inculpabilidad: Viene a ser el elemento negativo de la culpabilidad; y si ésta no existe, significa que el hecho no puede ser reprochado al sujeto y mucho menos sancionado jurídicamente.

La inculpabilidad se configura por los aspectos contrarios de la culpabilidad, es decir, hay ausencia de voluntad y se desconoce el hecho realizado completamente, quien actúa por un acto de inculpabilidad lo hace conscientemente, pero sin querer causar un daño.

Para que la inculpabilidad pueda ser manifestada jurídicamente, requiere que se presenten en la realización de la conducta ciertas causas que el derecho establece como tales:

a. El error. Cuando una persona se encuentra en el error jurídicamente hablando, no es que no conozca algo, sino que el conocimiento de ese algo es diferente o incorrecto respecto de la realidad.

Existen diversas formas de error, a las cuales haremos referencia en seguida, pero cabe aclarar que no todas las clases de error constituyen causa de inculpabilidad como lo veremos. Estas formas son la de error accidental y la de error esencial.

El error accidental, es aquél que recae sobre circunstancias accesorias o secundarias respecto de la conducta que se realiza, éste no es causa de inculpabilidad por lo que al sujeto que se encuentra en esta postura jurídica se le reprocha el hecho ejecutado. Si decimos que recae en actos secundarios significa que no se cumple con el cometido inicial al realizar la conducta ilícita, lo que el sujeto tenía como objetivo se ve frustrado dando un giro diferente al mismo hecho. Para dar un mayor abundamiento a lo comentado, tendremos que decir que el error accidental, también toma diversas formas tales como: el error en el golpe, error en la persona, y error en el delito.

Cuando hablamos de error en el golpe, tenemos que el sujeto que comete o va a cometer el delito, tiene la intención de hacerlo, y se fija un fin y un resultado que en la realización de la conducta toma una dirección diferente, este cambio de directriz se debe a que el sujeto activo, equivoca la correcta dirección de su objetivo.

Cuando la conducta del actor, tiene como conclusión causar un daño a una persona específicamente determinada, y por algunas causas que no son conocidas para dicho actor, el delito se comete en persona diferente a la que éste quiere causar el daño o la lesión, nos encontramos

con que el sujeto activo cometió error en la persona, ya que al consumarse el delito la persona a la que le perjudicó fue otra a la que él no quería causarle el daño, sin embargo con todo y que efectuó una conducta ilícita en alguien a quien no tenía intención de hacérselo, no lo exime de responsabilidad ya que se han vulnerado los bienes o los derechos de alguien, y más aún desde el inicio de la preparación del delito hubo la perfecta intención de ir por encima de la norma jurídica penal, lesionando el ámbito jurídico personal de un sujeto.

La última de las consideraciones del error accidental es la de error en el delito, aquí el sujeto que actúa antijurídicamente, en efecto lo hace, solo que aunque comete un delito, cree estar cometiendo otro distinto a ese. De cualquier forma al igual que en los casos anteriores, en este el sujeto ha cometido la acción típica, y no vale jurídicamente si era o no el delito que quería cometer, si no el solo hecho de que encuadra perfectamente su actuación en un hecho plenamente contrario a derecho. Lo único que puede suceder es que si el sujeto piensa estar cometiendo un delito y resulta otro diferente a tal, pudiera ser o que el delito que se consuma es menos grave que el que quería realizar y por lo tanto mucho menor su sanción o por el contrario, que el delito que comete sea más grave y con mayor sanción que el que quería realizar.

Por lo comentado anteriormente podemos deducir claramente que el error accidental en ninguna de sus acepciones llámese éste error en el golpe, en la persona, o en el delito, son causa de inculpabilidad ya que desde antes de su consumación existe la intención de dañar, además de la voluntad extrema de realizar una conducta típica y antijurídica.

El error esencial impide que se presente el dolo, debido a que existe un error sobre un elemento de hecho en la conducta realizada por el sujeto activo; esta forma del error incluye en su clasificación al error de hecho, vencible o invencible, al error de derecho también vencible o invencible, y las eximentes putativas.

La ignorancia o la creencia errónea con relación a un elemento del tipo, cuando el sujeto activo cree estar obrando lícitamente, y de manera insuperable, da como resultado el error esencial de hecho invencible. En este error no existe la culpabilidad debido a que se ignora el hecho antijurídico y además se actúa sin intención de causar daño. Es el único caso del error que se admite como causa de inculpabilidad.

El error esencial de hecho vencible se presenta cuando el sujeto sospecha, pero sin tener certeza de ello, que su conducta pudiera ser delictiva, y sin indagar si es o no así, la realiza, en éste el sujeto actúa

culposamente porque el actor, aún y cuando dudaba, pensando que su actuar podía acarrear la comisión del delito, emitió su voluntad y consumo la conducta que a fin de cuentas resulta ser delictiva por lo que la culpa se da aún y que hubo error, y por lo tanto no es causa de inculpabilidad para el sujeto que comete el ilícito.

Refiriéndonos al error esencial de derecho invencible, señalaremos que se manifiesta cuando el sujeto, por ignorar la prohibición de algún delito, cree conducirse lícitamente, sin embargo, el error de prohibición o de derecho le señala límites para su realización; este caso que comentamos, en el que se pone de manifiesto la falta de conocimiento de una norma o de la misma ley, si lo tomamos de manera general aplicándola al hecho social, sabemos que el desconocimiento de la ley no exime de responsabilidad, sin embargo en nuestro derecho, dicha regla o aseveración se rompe toda vez que el Código Penal Federal, establece en la fracción VIII, inciso b del artículo 15 que se excluye al delito cuando se realice la acción o la omisión bajo error invencible: "Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta". Por lo expuesto, este tipo de error, es causa de inculpabilidad según lo establece el precepto jurídico citado.

El error esencial de derecho vencible, se presenta cuando el sujeto no tiene la certeza de que su actuación es contraria a lo que establece una norma jurídica, pero no lo verifica, y lleva a cabo la conducta, la culpabilidad subsiste con todo y que se traduce en el hecho de un error, ya que nuestro derecho solo reconoce la inculpabilidad para los casos en que se refiere a errores que sean invencibles.

Las eximentes putativas, conocidas también como error de permisión, se estiman en la creencia errónea consistente en estimar que se está actuando bajo una causa de justificación; éstas también son causa de inculpabilidad, debido a que se encuentran en un error creyendo que su conducta está justificada.

b. Temor fundado acción moral: En ésta la voluntad del sujeto se manifiesta pero coaccionada por una situación que lo lleva a cometer el delito; el daño se causa porque el agente realiza la conducta típica y antijurídica, compeliendo por la amenaza de un mal grave e inminente.

"La teoría general del delito, ha aceptado la coacción moral como una causa de inculpabilidad. El sujeto realiza una conducta típica y

antijurídica, e incluso, intencionalmente, por estar su voluntad coaccionada por un mal grave e inminente, que amenace a los bienes jurídicos propios o de sus familiares y seres queridos”.²⁹

La conducta antes descrita se exculpa debido a que existe por supuesto el no querer del sujeto para realizar la conducta pero por otro lado, la falta de poder de decisión o de externar su voluntad para realizar la conducta porque hay de por medio una coacción que mediante amenaza o intimidación lo obliga a cumplir con la conducta no deseada.

c. Inexigibilidad de una conducta: Se da, “cuando se produce una consecuencia típica, por las circunstancias, condiciones, características, relaciones, parentesco, etc. de la persona, no puede esperarse y menos exigirse otro comportamiento.”³⁰

Conforme a esta causa de inculpabilidad, un sujeto es inculpable si al realizar la conducta típica y antijurídica, no le era racional ni legalmente exigible actuar conforme a la ley; por lo que queda al arbitrio completo del juzgador la posibilidad de decidir si un sujeto puede o no sujetarse a una excluyente de culpabilidad en el caso de la inexigibilidad de otra conducta.

d. Caso Fortuito: Aparece jurídicamente hablando, cuando se causa un daño sin que exista la intención de hacerlo, se da por un accidente, no se actúa imprudencialmente, debido a que al actuar en un hecho que es completamente lícito, éste se lleva a cabo con todas las precauciones que son pertinentes para tal efecto.

El caso fortuito es considerado como un hecho de inculpabilidad ya que si bien es cierto que se exterioriza la voluntad del actor, también lo es que las causas que vienen a dar el daño como resultado, éste se da por causas ajenas que no se pueden evitar ni se pueden prevenir cuando el acto se consuma.

5.Excusas Absolutorias: Son el elemento negativo de la punibilidad; habiendo una excusa absoluta de por medio, la punibilidad del delito se elimina, cabe señalar que con ellas el delito no desaparece, lo único es que dicha conducta típica, antijurídica y culpable, no merece sanción conforme al criterio legislativo. El caso es que existen algunos delitos que están considerados en la ley penal, pero ellos no han sido

²⁹ Monarque Ureña, Rodolfo. Op. cit. p.96

³⁰ Maharak, Doricella. Op. cit. p. 92.

objeto de pena o sanción debido a que cubren ciertas características especiales por las que el legislador ha considerado no merecen llevar castigo sus autores.

Observando lo anterior encontramos que, al hablar de los elementos positivos del delito, éste se configura plenamente conforme al criterio de la ley, pero ahora podemos ampliar más la visión penal del delito, toda vez que la figura delictiva puede desvirtuarse cuando se actúa bajo las circunstancias de los elementos negativos de la conducta, y esto tiene una trascendencia especial ya que muchas veces, el delito surge sin intención de causar daño, por acontecimientos accidentales, por negligencia y es prudente que se consideren esos aspectos para que al probable inculpado se le tomen en cuenta todas las circunstancias que rodearon al hecho delictivo, ya sea para exonerarlo o bien atenuar su responsabilidad debido a las características especiales de tal actuación.

D. El delito y sus sanciones

El ser humano, por naturaleza, tiene dos dimensiones, la primera es la individual en la que realiza acciones para sí mismo, en su interior manifestando pensamientos o reflexiones para sí, refiriéndolos a un sentido psicológico exclusivamente personal; y la segunda es la social, por la que el ser humano requiere indefectiblemente de relacionarse con otros seres humanos, con los que constituye la sociedad.

Es inimaginable concebir un ser humano aislado, incomunicado, sin relacionarse con los demás; y en este segundo plano es en donde empieza la vida del derecho.

Precisamente en las relaciones sociales es en donde el derecho toma un entorno trascendente ya que en ese convivir, en ese relacionarse, que puede traducirse en una intolerante acción entre seres humanos, es en donde el delito puede estar presente. Por ello si las relaciones sociales son completamente necesarias en la sociedad, también lo son las limitaciones de ese actuar social, en el que cabe como medida o limitación del hacer o no hacer, las sanciones.

El derecho tiene que proteger los intereses de la armonía social, y para ello asevera un conglomerado de delitos que pueden surgir cuando el hombre toca los puntos que devienen socialmente para crear un panorama antisocial y no solo eso sino además antijurídico.

Al hablar de lo antijurídico, nos referimos a que la conducta no solo reviste esta característica sino que además es típica, es culpable y es punible; nuestro centro de atención es ahora que las actividades que el ser humano practica, no pueden realizarse sin un parámetro que le señale cuales sí y cuales no son funcionales para la sociedad en general, por lo que, es en este punto en donde entra el trabajo legislativo penal; éste señalará cuales son las acciones que no perjudican al ser social.

Sabemos que aunque la legislación penal nos marca una serie de conductas que al practicarse contravienen la propia ley, esto no implica que el hombre como tal, las practique, puesto que tiene libertad para decidir lo que hace o deja de hacer, por supuesto que puede hacer lo que la ley marca como un prohibición, y es aquí en donde aquella conducta contraria al orden penal, realizada por un ser humano, tiene que aceptar las consecuencias que de aquel actuar deriven.

Es difícil socialmente hablando, mantener un orden por sí solo, por ello el Estado señala como mandatos una serie de actos para poder así, de cierta manera mantener el orden y la paz social, mucho se habla de que ese orden se mantiene a través de una fuerza intimidatoria, en efecto, el Estado tiene que intimidar al ser social para que frene su acción delictuosa, y esto lo hace por medio de la aplicabilidad de sanciones, es decir que ciertamente el hombre es libre para elegir sus conductas, pero tiene que ser consciente de que si realiza las que están prohibidas por la ley, trae derivado de ello el cumplir con una sanción. Es probable que atendiendo al carácter intimidatorio que mencionamos anteriormente, el hombre por miedo a la sanción deje de hacer lo que no se debe hacer, pero aún así hay quienes llevados por la fuerza de sus pasiones o necesidades personales, pasan por encima de lo prohibido sin tomar en cuenta que se harán acreedores a una sanción.

Refiriéndonos propiamente a la sanción, Eduardo García Máynez la define como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" .³¹

Como anteriormente lo comentamos, en cuanto un sujeto deje de cumplir con un deber que la ley le señale, resulta de ello que tendrá que ser sancionado, doctrinalmente hablando, la palabra sanción ha sido usada como sinónimo de pena ya que ambas se encaminan al castigo impuesto por el Estado por la falta de observancia de una norma jurídica penal.

³¹ Introducción al Estudio del Derecho Ed Porrúa, S. A. Decimo cuarta ed. México, D. E. 1987. p. 296

Al hablar de el incumplimiento de un deber, o de la violación de una norma jurídica, es notorio que se lleva a cabo en condiciones diferentes según el caso de que se trate. Los intereses del afectado varían también, considerablemente, y en consecuencia, la sanción que ha de aplicarse también tendrá que ser distinta, para que se pueda cumplir con el fin que se persigue con dicha sanción.

Refiriéndonos al artículo 7 del Código Penal Federal tenemos que: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales", por lo que es fácil deducir que el delito, cuando es cometido lleva por su acción una sanción impuesta para quien lo realizara.

Las sanciones, llevan impuestas una serie de rasgos distintivos que indudablemente son necesarias para que éstas puedan tener su propia dimensión; así pues las sanciones deben prevalecer en un ámbito de legalidad, esto quiere decir que una sanción no puede ser impuesta a un sujeto si no está regulada por una norma jurídica determinada, será el propio Estado quien se encargará de establecer la sanción para cada delito; con relación a la legalidad de una pena, nuestra Carta Magna es explícita al decir de su artículo 14 en su tercer párrafo: "En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata". Con esto el punto comentado queda por demás establecido, nadie puede señalar el cumplimiento de una sanción si no está establecida como tal en la ley.

Las sanciones o las penas deben ser públicas, es decir solamente el Estado es quien puede decretar la aplicación de una pena establecida en la ley, para que un sujeto cumpla con ello. Para esto se requiere que en el procedimiento la autoridad haya decretado al sujeto para cumplir con la sanción que amerite al caso concreto.

Además de las características anteriores, la sanción debe ser jurisdiccional, la acción jurisdiccional se refiere a "la aplicación del derecho por la vía del proceso".³²

Lo anterior nos lleva a entender que será la autoridad, que se encargue de la resolución de un asunto en especial, quien emitirá los juicios pertinentes para que se haga una correcta aplicación jurídica a ese caso y al sentenciar en el mismo procedimiento señalar quien tiene la razón legal; y así determinar la sanción que corresponde.

³² Pina Vara, Rafael de. Diccionario de Derecho. Ed. Porrúa, S.A. Decimoquinta ed. México, D. F. 1988. p. 54

Una tercera y última característica es que la sanción debe ser personalísima, como lo indica la misma palabra, cuando la autoridad en el cumplimiento de su deber determine una sanción para quien cometió un delito, ésta deberá ser cumplida única y exclusivamente por la misma persona señalada en el procedimiento, y no hay lugar a que un sujeto diferente lo haga.

La pena solo puede aplicarse al sujeto que cometió el delito, y al hacerse la valoración que corresponde para tal efecto dentro del procedimiento, se tomarán en cuenta cada una de las circunstancias que rodean al sujeto para que en su caso se establezca si hubo acciones que pueden beneficiarle o en su caso perjudicarlo debido a la magnitud de la conducta emitida, para que así se aplique la pena que conforme a derecho le corresponde al infractor de la norma penal.

Doctrinalmente, las sanciones y las penas han sido clasificadas desde diferentes puntos de vista, en nuestro criterio muy personal consideramos que la clasificación debe contener sanciones de las llamadas corporales, mismas que aunque como lo veremos en detalle están prohibidas por nuestra Constitución, en el devenir del tiempo deben ser consideradas para resaltar esa prohibición, también incluimos las penas privativas de la libertad, y las penas pecuniarias.

El primer apartado de esta clasificación, se refiere a las penas corporales, que son aquellas que causan molestia o dolor físico en el sujeto que la ha merecido, como ya dijimos esta clasificación solo tiene validez doctrinal, pero es preciso considerarla para tomarla como referencia de una prohibición, toda vez que en nuestra Carta Magna dicha pena no está permitida. Al respecto el ordenamiento legal citado manifiesta en su artículo 22: "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie..." en su último párrafo sigue expresando en relación con el mismo hecho: "Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la Patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagiarlo, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar".

Acertadamente, para evitar un maltrato físico inhumano, nuestra Constitución prohíbe dichas penas, y aunque la pena de muerte está puesta como un acto permitido, sabemos que no tiene aplicación práctica, ahora bien la razón por la que aceptamos las penas corporales dentro de la clasificación aún y que están prohibidas es primero porque aunque están prohibidas, nuestra legislación las contempla como tal y segundo aunque

están prohibidas no significa que no se puedan practicar, punto que llevaría a reclamar la prohibición puesta por el legislador.

Las penas pecuniarias, son aquéllas que toman consideración al referirse a cuestiones monetarias, y éstas pueden ser la multa o bien la reparación del daño.

Las penas privativas de libertad, son aquéllas que por la comisión del delito, dejan al sujeto activo del mismo recluso en un centro de readaptación social, le quitan su libertad lo que viene a prohibirle un libre tránsito como consecuencia de cometer una acción delictuosa.

No podemos dejar de afirmar que para muchos la libertad en su completa acepción no existe, pero con todo y eso quien se hace acreedor a una sanción privativa de libertad, le queda aún más coartado su derecho de aquella libertad, aunque hay quienes señalan que la libertad está marcada por el lugar o necesidades en que nos encontremos y que quien es llevado a una prisión para purgar una condena puede dentro de sus limitaciones (mismas que en todos los casos de la práctica de la libertad pueden darse), hacer uso de la libertad en aquel lugar, un sin fin de opiniones al respecto existen pero la esencia principal de la pena privativa de libertad es que si bien es cierto pudiera hablarse en ciertos casos de ejercer una delimitada libertad en los lugares de reclusión, de resaltar es que la libertad que queda coartada con ese hecho es que no podrá hacer uso de la libertad de caminar, de acogerse al hogar familiar, de pasear, y en fin de practicar todas aquellas actividades que formaban su entorno humano y social.

El Estado al imponer , conforme al régimen jurídico penal, una sanción por un hecho considerado delictuoso, no lo hace con el afán intimidatorio, o de ejemplificación social. La imposición de penas y sanciones en nuestro ordenamiento legal tiene como objetivo, el que el sujeto se readapte socialmente, es decir que bajo la vigilancia estatal al cumplir con la pena, el sujeto esté nuevamente en condiciones de adicionarse a la esfera social. Aunque el objetivo estadual es el más perfecto, en la realidad humana, éste se ve quebrantado hasta cierto punto, no porque no sea su objetivo cumplir con ella, sino porque debido a la gran población de delincuentes con que cuenta cada centro de readaptación, se hace difícil y hasta imposible cumplir con el objetivo primordial y más aún muchas veces lejos de aspirar a una readaptación se llega inclusive a la formación de expertos delincuentes. Y aunque podríamos decir que en muchos de los casos la función del Estado en la readaptación social se cumple de manera perfecta cuando el sujeto abandona la prisión, ésta se termina cuando aquél que piensa que ahora está preparado para enfrentarse a la sociedad, es ella quien a él se

enfrenta, cerrándole las puertas e impidiendo que pueda adecuarse a las conductas sociales que son aceptadas; ejemplo de ello es que quien tiene un antecedente penal difícilmente encuentra acomodo en un trabajo digno y bien remunerado, lo que lleva a pensar que probablemente para el delincuente que alcanzó su libertad es ,más fácil volver a delinquir que enfrentar la consecuencia de su actuación anterior a ello.

E. Sujetos y objetos del delito.

1.Sujetos.

Los hechos que dan surgimiento al delito, generan conflicto de intereses diferentes, y la solución de éstas controversias solo compete al Derecho.

Los diferentes intereses que pone en juego la criminalidad, son los de la sociedad en general, los del inculpado que es quien provoca el conflicto, y por supuesto el ofendido por la acción delictuosa.

Definitivo es que para hablar de que existe un delito, debe haber un "alguien" que realizó la conducta típica, antijurídica, culpable y punible, y además otro frente a él que recibió la agresión o la ofensa derivada de la propia conducta.

Las personas que intervienen en el delito, se llaman sujetos, y dependiendo de la situación que retoman en tal hecho pueden ser sujeto activo o sujeto pasivo; solo las personas en su carácter de tal podrán ser sujetos del delito, dejando fuera de él a todo el que no tenga jurídicamente esa característica.

a) Activo. El sujeto activo, es la persona que realiza la conducta típica, antijurídica culpable y punible, a ella se atribuye el hecho delictuoso, dicho de otra manera es la persona física que comete el delito.

En relación al sujeto activo del delito, existe una problemática con respecto a señalar si solo las personas físicas son autores del delito o lo son también las personas morales.

"El sujeto activo es siempre una persona física, independientemente del sexo, edad, nacionalidad y otras características.

Cada tipo señala las calidades o caracteres especiales que se requieren para ser sujeto activo”.³³

De lo anterior se desprende que las personas morales no pueden ser de ninguna manera sujetos activos del delito. El delito solo puede concebirse en relación con el hombre, por lo tanto solo la persona física por ser capaz e imputable es quien realiza la conducta prohibida por la ley; nunca una persona moral será sujeto activo de un delito; porque aunque en apariencia una persona moral aparezca como actora de la acción delictuosa, al analizar los hechos la acción siempre vendrá a recaer sobre una persona determinada que fraguó dicha conducta.

b) Pasivo. El sujeto pasivo “es el titular de bien jurídico lesionado o puesto en peligro por aquél”.³⁴

El daño o peligro que se ocasiona con la conducta contradictoria al ordenamiento penal, recae en el llamado sujeto pasivo del delito, mismo que puede ser una persona física o una persona moral.

2. Objetos.

En el derecho penal, cuando se toca un punto que lo contraría, es decir que reviste las características del delito, además de requerir de los sujetos, también debe recaer en los objetos.

Los objetos pueden ser de dos tipos: El objeto material y el objeto jurídico. En seguida analizaremos cada uno de ellos.

a) Objeto Material: Es “la persona o cosa sobre la cual recae directamente el daño causado por el delito cometido o el peligro en que se colocó a dicha persona o cosa”.³⁵

Este objeto material, se identifica con el sujeto pasivo, cuando el daño recae en persona física o moral; pero como no solamente es una persona la que puede recibir las consecuencias de la acción delictuosa, sino que puede ser una cosa la dañada, en este caso dicha cosa será el objeto material del delito.

³³ Amuchategui Requena, Griselda.. Op. cit. p. 34.

³⁴ Arilla Bas, Fernando. Derecho Penal. Parte General. Ed. Porrúa, S.A. Primera ed. México, D. F.2001. p. 202.

³⁵ Mabarak, Doricella. Op. cit. p. 36.

De lo anterior es importante señalar que en el delito, tanto en las personas como en las cosas puede recaer un daño e inclusive puede darse el caso de que en un mismo delito, sean dañados tanto una persona como una cosa.

c) Objeto Jurídico: "Es el interés jurídicamente tutelado por la ley".³⁶

En esta clasificación del objeto del delito, el derecho protege tanto la vida como los bienes de una persona; para ello en la descripción de los diversos delitos, señala expresamente cual es la médula jurídica que resguarda con dicha tipificación.

Aunque la misma ley penal señale lo que jurídicamente trata de proteger o salvaguardar, no quiere decir que efectivamente así se haga, puesto que si hemos venido hablando de delito, entonces estos propios intereses pueden verse afectados en cuanto el sujeto activo actúe en perjuicio de un derecho que a otro le corresponde, por lo que una vez perjudicados dichos bienes son objeto de la conducta típica, antijurídica, culpable y punible.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

³⁶ Ibidem p 37

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN LA LEY.

A) Los delitos fiscales

La actividad del Estado en la materia fiscal está encaminada principalmente a obtener los ingresos que sean necesarios para cumplir con los gastos que demanda el mismo, así como la prestación de servicios y la construcción de obras que se requieren para la satisfacción de las necesidades públicas, elementos que en conjunto constituyen una condición estrictamente necesaria para que haya una organización social; de aquí deriva entonces que hay personas que deben cumplir con ciertas obligaciones fiscales, derivadas de sus actividades, y están consideradas jurídicamente por la figura estadual, en el señalamiento que el propio Código Fiscal de la Federación hace, al determinar cuáles son las obligaciones de los contribuyentes.

En la misma función fiscal del Estado, éste cuenta con distintos medios para allegarse de los recursos, de los que el más importante es el de las contribuciones; mismas que han sido tomadas en cuenta como un instrumento fuerte para que el Estado cumpla con sus fines primordiales.

Aunque, en efecto las contribuciones mantienen la esfera estadual, no podemos dejar de observar que la evolución socio-económica de la población ha traído como resultado un incremento masivo en el número de sujetos obligados al pago de impuestos, un crecimiento en el número de hechos y situaciones concretas que dan origen diariamente a la obligación de pagar tributos, y una tarea aún más difícil para controlar el cumplimiento total y oportuno de las obligaciones fiscales.

Lo descrito anteriormente, hace imposible que la administración fiscal realice directa y oportunamente las actividades necesarias para detectar a todos los causantes e incluir en los padrones que efectivamente cada uno ha sido dado de alta, y ha cumplido o cumple oportunamente con sus respectivas obligaciones fiscales.

Sabiendo la autoridad que es una tarea muy amplia la que tiene que realizar y tratando de que no escapen de su entorno todos los contribuyentes, se han implementado políticas de iniciativa fiscal, por medio de la cual son los propios causantes los que deben personal y oportunamente darse de alta en los padrones fiscales, determinar sus

propios impuestos, cuantificarlos y pagarlos, esto como una acción de control y cumplimiento voluntario. Con todo y que las autoridades hacendarias han acelerado intensivamente para que el cumplimiento sea espontáneo, el cumplimiento tributario, no ha llegado a un nivel satisfactorio y el incumplimiento sigue siendo un problema para la escala fiscal.

No cabe duda que las herramientas fiscales modernas han contribuido a que muchos contribuyentes cumplan en tiempo y forma con los que les corresponde, pero aún sigue siendo alto el número de incumplidos en las listas del fisco.

Por lo anterior, la misma autoridad hacendaria, en su constante crecimiento con el número de ingresados a sus filas como causantes, también debe prever limitaciones para quienes incumplen con sus obligaciones, en este punto quien no acude a enterar sus contribuciones conforme a sus ingresos puede tener como consecuencia desde una acción meramente administrativa para el caso de multas, hasta una actuación delictuosa en caso de ir más allá y traspasar los lineamientos de la legislación fiscal y más aún de la ley penal.

Muchas pueden ser las causas de las que derive el no cumplir por parte del contribuyente con una obligación de carácter fiscal, tales como: la falta de conciencia fiscal que puede venir de no tener sentido de colectividad o de tener una tendencia individualista, así como las insatisfacciones o frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político, la corrupción administrativa, la falta de una organización administrativa eficiente, en fin serían innumerables dichas causas pero esto no justifica de ninguna manera la falta de observancia del cumplimiento a un deber.

“No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que le imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento y determinar lo que corresponde en cada caso”.³⁷

De esta forma, las autoridades de la hacienda pública deben velar por los intereses colectivos, y por lo tanto, caminando al terreno que más complicaciones trae esa falta de cumplimiento llegamos al punto de los delitos de carácter fiscal.

³⁷ García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Penal. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1ª ed. México, D. F. 1982 p. 33.

Antes de referirnos a la acción penal fiscal propiamente dicha, se hace importante comentar que en relación al cumplimiento de un deber fiscal, puede éste iniciarse a través de un procedimiento administrativo, mismo que puede definirse como: "Medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de actos administrativos en la esfera de la administración"³⁸

El acto administrativo, tiende a ser colaborador en la administración pública, es decir ayuda al buen funcionamiento de la misma, solo señala sanciones administrativas como la multa y los recargos cuyo objetivo es que no se deje de contribuir para el gasto público. Ahora bien, este acto administrativo que venimos comentando, es la primera llamada para el cumplimiento de un deber en materia de contribuciones, pero puede suceder que de éste se llegue a una acción represiva, tarea del Derecho Penal, y que un procedimiento meramente administrativo, se convierta en procedimiento penal-fiscal.

Este momento llega cuando las autoridades encargadas de velar por las actividades de la Hacienda pública, descubren que un contribuyente emite una conducta con la intención de causarle un perjuicio, ya sea evadiendo cumplir su obligaciones, engañándolo, y logrando con ello no contribuir como es su obligación.

Por lo tanto, las autoridades administrativas pasan a ser órganos de revisión cuando en el ejercicio de sus atribuciones, verifican el correcto manejo de la contabilidad, mismo que según los indicios por los que se inicia dicha revisión, no son los que conforme a derecho deben darse; en este momento la autoridad administrativa se convierte en investigadora a efecto de allegarse de los elementos necesarios para demostrar la comisión de la conducta delictiva. Una vez reunidos éstos, se presenta ante la autoridad encargada de ejercitar la acción penal, para que se persiga el delito que presuntamente se realizó.

Indudablemente que la conducta ilícita consiste, primordialmente en no cumplir con lo que una norma jurídica señala como obligatorio, conducta que se traduce en dejar de hacer lo que es un mandato o en hacer lo que se señala como prohibido. Para hablar de un delito fiscal, debe existir en la ley una obligación o un deber fiscal y que uno u otro sean incumplidos.

La consideración de la falta de observancia a una norma fiscal, cuando está relacionada con el delito, toma una estructura fiscal-penal

³⁸ Urbina Nandayapa, Arturo. Los Delitos en México T. IV. 1ª ed. México, D. F. 1997. p.56

que debe ser considerada desde ambas perspectivas, sin embargo, será el derecho penal quien con apego a las disposiciones fiscales tocantes al delito, ejercerá la fuerza legal con todo su rigor.

Las normas fiscales-penales responden, pues, a la necesidad de defensa de la sociedad contra acciones que pueden repercutir en un daño o en un peligro para mantener la seguridad, el bienestar o la propia prosperidad social; siendo así, el Estado no puede permanecer indiferente al ataque que uno o más individuos pueden causar socialmente hablando, poniendo en peligro el uso y disfrute de la armonía que en todo orden social debe prevalecer. Por ello el propio Estado se ha dado a la tarea en el ámbito legislativo, de señalar cuáles son los ilícitos en que puede incurrirse cuando se deja de cumplir con un deber de carácter fiscal y trasciende a la figura penal, toda vez que lo considera como un delito previamente tipificado.

La falta de observación a los deberes fiscales, se refiere a lo que se denomina, delitos fiscales, mismos que están señalados en el Código Fiscal de la Federación. Trataremos de establecer una noción específica de los mismos, tomando en cuenta la opinión de diversos juristas.

Mario Alberto Torres López, en su obra Teoría y Práctica de los delitos fiscales señala que: "acerca del delito fiscal se pueden construir dos conceptos: uno formal y otro sustancial.

La noción formal de los delitos fiscales toma en cuenta los que al respecto el Código Fiscal de la Federación contiene en los artículos 92, 94, 95, 96,97, 100 y 101.

Desde el punto de vista material o sustancial, la noción del delito fiscal toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico: el fisco federal." ³⁹ El Estado reviste la categoría de fisco, ya que es él, el titular de la Secretaría de Hacienda, acreditación que le da el completo derecho de poder exigir que los contribuyentes cumplan con sus respectivos deberes emanados de su obligación fiscal, pero además también el Estado mismo debe cumplir con las obligaciones que en su carácter de titular de la Secretaría mencionada deriven para su realización.

Rivera Silva expresa: "bajo el rubro de los delitos fiscales se prevén actividades criminales al través de las cuales se viola un mismo bien... ese bien no puede ser otro que los intereses del Fisco". ⁴⁰

³⁹ Editorial Porrúa, S. A. México, D. F. P. 33.

⁴⁰ Cit. pos Ibidem p 39.

En el capítulo II del Código Fiscal de la Federación, está señalado todo lo relativo a los delitos fiscales, así como la descripción de cada uno, en ellos, "se atenta contra la seguridad pública, ya que el Estado deja de percibir contribuciones y, por lo tanto, no puede cumplir con sus fines primarios, lo que resulta en la afectación a la colectividad".⁴¹

Quien incumpla con un ordenamiento fiscal señalado en el propio Código de la materia, y en su acción antijurídica recaiga en una conducta señalada como delito fiscal, llevará implícita una responsabilidad fiscal-penal, dado que aunque los delitos fiscales están considerados en la legislación fiscal, quien cometa estos delitos, será enjuiciado conforme al tratamiento que para los delitos tiene la materia penal.

Los delitos fiscales abarcan el estudio de las disposiciones legales que sobre la materia penal están contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

Podemos decir, pues, que el delito fiscal consiste en que se cause un daño o se atente con causarlo, a la hacienda pública. De esto percibimos que en la comisión de un delito fiscal se procede contra la seguridad pública, porque el Estado deja de obtener ingresos y por ello deja de cumplir con sus objetivos primordiales, de lo que deviene una alteración a la sociedad, que no tiene para sí los bienes o servicios a que se hace acreedor por aquél ingreso público.

Atendiendo a la naturaleza de los delitos fiscales, ya que derivan de la omisión de un cumplimiento fiscal, se ha querido considerar a éstos como consecuencia de un derecho meramente económico, ya que su comisión la mayoría de las veces se involucra con cuestiones monetarias, punto en el que no coincidimos ya que si bien es cierto que en los delitos fiscales se inmiscuyen acciones de dinero, no es éste el punto relevante para la consideración del Estado, ya que si se afecta la esfera social por la falta de aquellas recaudaciones que no fueron cumplidas, el propio Estado, en su acción tributaria, reviste una formalidad dentro de la cual su gestión se refleja solo en la contabilidad del mismo y no en actividades propiamente económicas, por lo tanto no es el delito fiscal un delito de carácter económico, ya que no por que algunos incumplen con sus obligaciones se afecta en su totalidad el modelo social que el Estado protege.

⁴¹Ibidem p. 44

Además también muchos han considerado a los delitos fiscales, como exclusivamente delitos de cuello blanco. Los delitos de cuello blanco, son una perspectiva sociológica que ha tenido entrada tomando como base que las omisiones o actuaciones delictivas se llevan a cabo solo por personas que están vinculadas con una esfera social de clase alta. Quienes pertenecen a esta clase aprovechan su posición para engañar o falsear informaciones y con ello hacerse de "ganancias"; es cierto que quienes estén en una postura social elevada, pueden aprovecharse de ella y cometer ilícitos, pero no por ello podemos afirmar que sean los únicos que cometen delitos.; así que los delitos fiscales no pueden ser exclusivos de la gama de cuello blanco ya que podemos hablar de que incumplen con sus obligaciones fiscales desde el que tiene una "tiendita", el barrendero, hasta el alto empresario dueño de una o varios establecimientos.

"La responsabilidad penal implica que en la comisión del delito puedan ser sujetos las personas que actuaron conforme a la conducta del tipo penal, y aquellos que ayudaron al delincuente, es decir, las personas que de una u otra forma tienen que ver con la realización del delito."⁴²

En relación a los delitos que se cometen contra el erario, es decir, los delitos fiscales, tenemos que los sujetos que pueden llegar a cometerlos son las personas morales y las personas físicas; desde un punto de vista material, el delito fiscal toma como centro de atención al sujeto pasivo, que en este caso es el fisco federal; al respecto, Flores Zavala expresa: "Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo".⁴³

Siguiendo con lo referente a quienes pueden cometer el delito fiscal, las personas morales, son conformadas la mayoría de las veces, por personas físicas, mismas que tienen un patrimonio, un domicilio, un nombre, un estado civil independientemente de los que pueden tener como sociedad o asociación, ya que con el tiempo, la persona moral tendrá estos mismos atributos para ella, por esto, tanto las personas físicas como las morales pueden incurrir en la comisión de delitos fiscales.

Tomando en cuenta las personas que pueden cometer los delitos fiscales, el Código Fiscal de la Federación, es muy específico en su

⁴² Ibidem, p. 43.

⁴³ Torres López, Mario Alberto. Op. cit. p. 33.

artículo 95, incluyendo en él, quienes son responsables de los delitos en comento.

“Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Comentan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro para su comisión.
- VI. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.”

Este precepto jurídico refleja la universalidad de delinquentes que pueden darse en los Delitos Fiscales, del mismo podemos inferir que es bastante amplia la gama de delinquentes que pueden incluirse en un delito de este tipo, así pueden cometer el delito desde los administradores, abogados, contadores, hasta quienes laboren en la empresa con quien se vincula el delito, terceros que tengan relación con la misma y en fin todo el que de una u otra forma haya participado en la comisión del delito.

En apariencia parecería verse del artículo anterior que todos somos culpables del delito fiscal, pero como lo contempla en sus siete fracciones, serán responsables quienes por alguna razón o interés participen en el delito, ya sea concertándolo, actuando sólo o en conjunto, por introducción de terceros, por inducir a otro a cometer el delito, en fin solamente los que tengan participación directa o indirecta en el mismo serán responsables y rendirán cuentas ante la autoridad penal que corresponda en su caso.

A mayor abundancia, también en la comisión de delitos fiscales, se considera la acción reencubrir un delito, en este caso el artículo 96 del mismo ordenamiento legal que venimos comentando señala:

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

- I. Con ánimo de lucro adquiriera, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.
- II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo”.

Tal vez para muchos, el legislador fue más allá en la consideración del encubrimiento ya que con lo puesto como tal, quien adquiriera mercancías debe cerciorarse perfectamente de cómo y porque son puestas a su disposición; pensamos que el legislador ha tenido un acierto en el marco descrito jurídicamente, ya que es muy cierto que en la mayoría de los casos quienes adquieren algo, si es de procedencia ilícita, ellos lo saben perfectamente, y de igual forma si ayudan para desorientar el sentido de las investigaciones, o desaparecen las pruebas que a ello llevan, lo hacen con el completo conocimiento de que aquello que están realizando está desafiando a la autoridad y es una actividad fuera del entorno jurídico, por eso asentimos la redacción del legislador ya que quien no tuvo que ver con la propia comisión de delito, pero tuvo actuaciones posteriores a éste, que sea considerado jurídicamente con lo que la misma ley señale pertinente para dicho sujeto.

Para concluir señalaremos que el delito fiscal debe cumplir con algunas perspectivas jurídicas para ser considerado como tal, así tenemos que el delito fiscal es una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, misma que deriva del incumplimiento de una obligación fiscal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, y que debe ser sancionada por un órgano jurisdiccional penal.

Para que exista el delito fiscal se requiere, primero que exista en la ley una obligación fiscal sea de hacer, de no hacer o de tolerar algo que tienda a facilitar la exacción del impuesto.

En segundo término, se necesita que se de una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación, ya sea un incumplimiento total o parcial, un cumplimiento extemporáneo o realizado de modo diverso o en lugar diferente al señalado por la autoridad.

En tercer lugar, en la ley tiene que estar tipificado el incumplimiento como infracción; esto es, debe estar descrita en la ley la conducta indebida.

En cuarto lugar, la ley también debe señalar la sanción por el incumplimiento de la obligación.

Y finalmente, la competencia para juzgar el delito y sancionarlo en su caso, debe estar asignada por el ordenamiento jurídico a una autoridad penal.

Para terminar con el comentario general de los delitos fiscales, diremos que para que en todos los casos en que el Código Fiscal de la Federación contemple un delito como tal, tendrán además que surgir las condiciones o requerimientos que el ilícito penal señala como indispensables para que la autoridad judicial conozca del caso y en su defecto condene la actuación delictuosa.

Atendiendo al carácter específico de la materia fiscal, éstos delitos fiscales de que venimos hablando pueden ser de tres clases:

- a. Por evasión de contribuciones.
- b. Por incumplimiento de los deberes formales ,y
- c. Por apoyo o auxilio al sujeto principal para la comisión del delito.

La clasificación que por ahora nos interesa, es la de evasión de contribuciones, ya que en ella, se consideran los delitos de: contrabando, actos relacionados con el contrabando, la defraudación fiscal, y la sustracción de mercancías en recinto fiscal; la razón por la que es este punto el que para nosotros tiene trascendencia es porque nuestro estudio principal está enfocado a la defraudación fiscal misma que está contenida en dicho apartado.

Por lo anterior y una vez señalados los requisitos necesario para que se de en materia penal un delito fiscal, centraremos nuestro trabajo en el delito de defraudación fiscal, punto que es el que nos hemos trazado como partida central de este estudio.

B) Antecedentes de la defraudación fiscal

El inicio de las obligaciones fiscales, en la sociedad de la antigüedad, tiene su origen con los censos. Éstos se utilizaban con fines de recaudación, ya que al enterarse la autoridad por medio de él, cuantas personas había en cada familia, quienes generaban ingresos y cuántos eran éstos, podía determinar las contribuciones obligatorias de cada familia. Así que el primer avance recaudatorio la autoridad lo obtuvo a través de esta obligación ciudadana; pero como es de imaginarse, la búsqueda de incumplir con aquello que repercute en el bolsillo de los seres individuales, no es labor de ahora, sino de todos los tiempos; y en la antigüedad no fue la excepción, los propios contribuyentes buscaban la forma de evadir el pago de sus contribuciones, actitud que lleva a que el Estado imponga sanciones para frenar esta acción desmedida.

Las penas impuestas por la falta de acatamiento a sus deberes tributarios eran crueles y exageradas. "Así, en las culturas de la antigüedad, como las que florecieron en el antiguo Egipto entre los años 569 a 525 a. de J.C., y en la antigua Grecia 356 a. de J. C., se impone como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieran conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia".⁴⁴

La imposición de las penas por la falta de cumplir con el pago correspondiente a la autoridad, no solo se castigaba con la muerte, también se incluían penas por demás también crueles e inhumanas como los azotes, la esclavitud, mutilaciones, decomiso de propiedades, multas, mismas que eran hechas en audiencia pública, con la intención de que fueran ejemplo para que otros no faltaran a su debido cumplimiento tributario.

En el régimen feudal, los ciudadanos carecían de muchos derechos que debían serles reconocidos, y el Estado en su mira de recaudar impuestos en su conglomerado social, negociaba esos derechos con ellos a través del pago de tributos, es decir que para que algunos derechos les fueran otorgados y reconocidos por la autoridad, los ciudadanos debían pagar una cantidad más elevada de impuestos.

"La Edad Media trae consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica institucionalizada, así como el decomiso de los

⁴⁴ Ibidem (2 p. 3

bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores".⁴⁵

México no fue la excepción a la consideración general de los tributos, también la pena de muerte era la sanción por incumplir con dicho pago, pero en este caso era la única sanción existente al inicio del cobro de impuestos, más adelante se tornan también como sanciones el decomiso de propiedades y la cárcel.

Con las constantes guerras con otros pueblos, los que formaban el territorio mexicano solo buscaban ser guerreros vencedores y obtener del pueblo vencido más tributos para pagarlos a la corona, dinero que la corona usaba para sostener sus conflictos guerreros en Europa.

"En un afán por inducir al contribuyente a cumplir sus obligaciones tributarias, desde que se inicia la independencia de México en 1810, hasta 1876 no se puede hablar de una estabilidad política y social en el país. La única fuente de ingresos que tenía el Estado eran las aduanas, con el advenimiento del porfiriato, se siguió la máxima de poca política y mucha administración".⁴⁶

En el año de 1947 se publicó la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, misma que no tuvo aplicación práctica debido a que se desconocían las formalidades para proceder respecto a la materia fiscal.

Para 1949, se adiciona el Código Fiscal de la Federación y se insertan los puntos relativos a delitos, incorporando la figura de defraudación fiscal o fraude fiscal, "el concepto general de la defraudación fiscal a partir de 1949 ha comprendido el hecho de utilizar engaños o aprovechar errores para omitir el pago de algún impuesto".⁴⁷

Desde entonces a la fecha, la defraudación fiscal ha sido consentida en los mismos términos comentados en el punto anterior, además de la adición de otros nuevos elementos que comentaremos en el siguiente apartado del presente trabajo.

⁴⁵ Ibidem. p 5

⁴⁶ Ibidem. p 7

⁴⁷ Ibidem p 135

C) El tipo legal en la primera parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación expresa: "Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños, o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

De lo anterior, podemos deducir que la defraudación fiscal requiere de algunos elementos para que éste hecho se genere, dichos elementos son:

1. El uso de engaños.
2. El aprovechamiento de errores.
3. La omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido.
4. Un perjuicio causado al fisco federal.

Siendo el tipo, la descripción que el legislador hace del delito, o la consideración de los elementos materiales necesarios que conforman el mismo hecho delictivo, los elementos mencionados en el párrafo anterior, configuran el tipo del delito, es decir que si alguno de estos elementos faltara en la ilicitud, ya no se puede hablar de la existencia de la defraudación fiscal.

Analicemos, pues, cada uno de los elementos.

1. El uso de engaños: El engaño es "la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo".⁴⁸

Para que el engaño quede perfectamente incorporado a la acción, puede alterarse la verdad para hacer caer en una falsa creencia a alguien, y también manifestar falsedades en sus documentos, por lo que la falsedad constituye el engaño, misma que puede traducirse en acciones que el contribuyente realiza para encubrir su resultado.

Con el engaño se pretende aparentar que se ha cumplido con la obligación resultante de las actividades del contribuyente.

⁴⁸ Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en Revisión 234 89. Horacio Ruiz Samayoá. Cit. por Urbina Nandayapa, Arturo Op. cit T 2 p 44

“El engaño en el ilícito fiscal asume la forma de una falsedad expresada por cualquier medio idóneo que permita ocultar cuál era la verdadera obligación tributaria a cumplir por parte del contribuyente.”⁴⁹

Para que el engaño pueda considerarse como elemento del delito de defraudación fiscal, debe ser anterior, o hecho en el momento de la consumación del delito, si tiene un efecto posterior no puede integrar parte de la figura delictiva. Además las falsedades o mentiras en que haya incurrido el contribuyente debe tener consecuencia fehaciente con la omisión del pago, es decir si se trata de falsedades o mentiras que no se relacionen con la contribución omitida no llevan a la configuración delictiva.

2. El aprovechamiento de errores: El sujeto pasivo estima algo falso como realidad. El por sí mismo, víctima de una mala apreciación, fija a la propia realidad perfiles que no posee”.⁵⁰

En este caso la autoridad hacendaria, ve una realidad que no es, y el sujeto activo a sabiendas de que la propia autoridad concibe lo que no es, se aprovecha por ser una situación que le acarrea un beneficio.

Por lo tanto, en el aprovechamiento del error es importante resaltar que, el sujeto activo tiene de su lado dos cuestiones importantes, una que sabe cual es la realidad y otra que también conoce que la autoridad está equivocada en su concepción y aún así no lo hace del conocimiento de ella y hace uso de aquella falsa realidad que le aprovecha en su favor.

3. La omisión total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido: Es pertinente señalar primero lo que se considera contribución, y conforme a lo que establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el

⁴⁹ Torres López, Mario Op cit. p.140.

⁵⁰ Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Edit. Porrúa, S.A. 1ª ed. México, D. F. 1984. p.121.

Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son 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.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

De esta forma podemos observar que al incurrir en la omisión del pago total o parcial de cualquiera de las consideraciones del artículo comentado, el contribuyente está revistiendo uno de los elementos de la defraudación fiscal.

En lo referente al segundo punto de este elemento, el del beneficio obtenido a favor del sujeto activo, es un elemento que será observado al analizarse los demás elementos, ya que no existe cuantía señalada específicamente para determinar que se obtuvo un beneficio.

Consideramos que el beneficio obtenido deriva, del propio engaño, del aprovechamiento de errores y de la misma omisión total o parcial de una contribución, ya que desde el momento en que el evasor hace uso de ellos o de alguno de ellos, está obteniendo un beneficio que

está inserto en la acción, ya que si crea una realidad falsa, o bien hace uso de la falsa creencia de la autoridad fiscal, de ellas obtendrá librarse de un pago, ganar para sí una devolución que no le corresponde, y también así lo hará si omite el pago de alguna contribución ya que ese dinero que no entregó al erario, lo usará en beneficio propio, sabiendo que no es suyo, sino del Estado. Así que la determinación del beneficio obtenido queda a la consideración de la propia autoridad pero reiterando lo dicho, si hace uso de cualquiera de los elementos ya descritos, forzosamente habrá obtenido un beneficio que es sin lugar a dudas indebido; el carácter de indebido deriva de que el fisco está dándole algo que no le corresponde al contribuyente, por tanto es no debido para sí.

4. Un perjuicio causado al fisco: El perjuicio causado al fisco, puede resultar difícil de limitar para estimar si en efecto tuvo lugar o no, por lo que consideramos que el perjuicio es causado al fisco desde el momento mismo en que se realicen cualquiera de los elementos anteriormente señalados, ya que si el contribuyente engaña, o se aprovecha del error de quien represente en su caso al fisco, ya está perjudicándolo, así mismo si omite pagar total o parcialmente una contribución obteniendo un beneficio indebido, también se considera que lo perjudica, de forma tal que actuando el contribuyente para llevar a cabo cualquiera de las hipótesis planteadas está ocasionando un daño por demás notorio al fisco, porque de una u otra forma el fisco o dejará de recibir los ingresos que al contribuyente le corresponde otorgar en beneficio de los intereses por los que la autoridad hacendaria debe velar, o bien estará entregándole al propio contribuyente, en perjuicio de sí misma, cantidades que no le corresponden al causante y que conociendo dicha acción, acepta la entrega que hace la autoridad como en el caso de las devoluciones que no le corresponden, y así está ocasionándole un daño al mismo fisco, desde el momento en que no hace del conocimiento de la autoridad que aquella cantidad no le corresponde; por tanto, llevados a cabo uno o más de los supuestos que contiene el artículo 108 del Código Fiscal Federal, se tiene por hecho que se ocasiona un daño eminente al fisco, debido a que si el Estado no puede hacer uso de los recursos que le corresponden para otorgar servicios públicos, es en virtud de que el contribuyente ha incumplido, y por ende se da un perjuicio al fisco.

Ahora bien, hasta aquí solo hemos comentado cuales son las circunstancias que se requieren para que el tipo penal de la defraudación fiscal quede determinado, y además hemos referido en explicación a cada uno de los elementos del mismo tipo, pero tenemos

también que tomar en cuenta que esos elementos del tipo, tienen deficiencias o defectos que merecen ser estipulados, para con ello más adelante tratar de estructurar un tipo penal adecuado a las necesidades de la autoridad hacendaria, sin que deje lugar a que algunos "escapen" de la mano judicial.

Primeramente haremos una descripción, de lo que a nuestro juicio pueden ser defectos en el tipo penal del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

1. Sus defectos.

Sabemos que para que el delito pueda considerarse como tal, es necesario que revierta los elementos positivos del mismo, tales como el que se efectúe una conducta que sea típica, antijurídica, culpable, y punible, mismos que ya fueron analizados con antelación.

En este caso el punto que nos interesa rebatir es el del tipo penal de la defraudación fiscal, para lo que tomamos la siguiente postura.

Según lo que expresamente señala la descripción del artículo considerando el tipo penal, éste manifiesta que comete el delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores...

De este presupuesto desprendemos que el sujeto que realiza la conducta delictiva, en este caso el contribuyente, debe realizar dos o más actos para que el tipo penal esté determinado.

Decimos dos actos ya que la expresión de engaños y errores están plasmadas en forma plural, y en efecto será indispensable que así sea, tomando en cuenta la letra del artículo, para que se configure la conducta delictiva, esa pluralidad considerada en la disposición legal, hacen indispensable que sean dos o más los actos ejecutados por las personas, por lo que si se realiza un solo acto, no se estaría dentro de los supuestos que señala el tipo descrito en dicho artículo; y no podemos dejar de tomar el contenido expreso del mismo ya que estaríamos contraviniendo el principio de legalidad en materia penal y la estricta aplicación de las leyes fiscales en esta materia.

Forzosamente tendremos que atender a la figura de los engaños o los errores, para distinguir si existe la tipificación del delito, y por

consiguiente la responsabilidad del inculpado. Pero de ser que solo se llevó a cabo un engaño o se aprovechó un error existente por parte de la autoridad fiscal, definitivamente que no tendría más que analizarse pues el delito no tendría existencia, y aunque el uso tenga manifestación práctica, mismo que implica una conducta de hacer creer algo falso, siendo una acción positiva, y conformando una acción típica, la atipicidad podría venir de la falta de pluralidad de hechos para que la defraudación fiscal se de en los términos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Aunque no está expresamente señalada, puede deducirse que es necesario además, que exista en la mente del autor del delito una intención tendiente a defraudar por medio de los engaños o los errores, y es este el punto principal que traza el delito de defraudación.

Los delitos fiscales, a nuestro juicio solo debieran considerarse de comisión intencional, (aunque jurídicamente así está expuesto, en la práctica la intención debe ser comprobada), y este hecho de que la consideración de los delitos fiscales sean solo de carácter doloso, nacería de que en el artículo 60 del Código Penal Federal no están incluidos como delitos culposos, acierto por demás necesario, ya que las acciones ilícitas de los causantes de impuestos no deben tolerarse en el sentido de que esgriman argumentos dados en relación a justificar su conducta, toda vez que el punto que tocan ocasiona, con su conducta un perjuicio que es de elevada índole. Sin embargo, al hablar de la aplicación práctica, debe demostrarse la intención y la voluntad del contribuyente en el sentido de que quiso efectuar los actos que configuran el delito, punto que de no comprobarse, pueden traer consigo la atipicidad de la conducta, por lo que podría no encuadrarse la figura delictiva.

“Existen actividades o inactividades que intencionalmente o por una circunstancia ajena a la voluntad del sujeto comisivo llevan consigo una afectación calificada de ilícita...de bienes individuales o colectivos, misma idea que puede ser expresada de la forma siguiente: “La voluntad dolosa es un conocer y querer (en el dolo directo), o un conocer y aceptar (en el dolo eventual), la concreción de la parte objetiva no valorativa del particular tipo legal.

La voluntad culposa, es el no proveer el cuidado posible y adecuado para evitar la lesión del bien jurídico previsible, se haya o no prevista”.⁵¹

⁵¹ Islas de González, Olga. Cit. pos. Urbina Nandayapa, Arturo. Op. cit., T. 2 p.44 y 45.

Retomando la afirmación de que los delitos fiscales no debieran ser culposos, fundamentados en el texto legal del artículo 60 del Código Penal Federal, y por la razón señalada en párrafos anteriores, consideramos que, de hecho y de derecho, cuando el contribuyente deja de hacer lo que la ley fiscal le señala como obligación o hace lo que le estaba prohibido, este actuar lleva implícito un pleno conocimiento de su conducta, situación que se revierte para aseverar que en efecto, tuvo la intención de causar un daño, o bien de acarrear un beneficio para sí mismo, así que es importante hacer valer la acción de que el delito fiscal no es culposo, esto para otorgar a la autoridad fiscal un mayor aseguramiento de que se protejan sus intereses y los de la sociedad que como tal representa.

“Hasta el 31 de Enero de 1994, para los delitos culposos rigió en nuestra legislación el denominado sistema *numerus apertus* que, resumidamente, implica que cualquier delito puede asumir la forma culposa a menos que su naturaleza lo impida. Esto de la naturaleza del delito era y es un problema muy serio, porque no existe una base firme con la cual determinarla”.⁵²

La problemática del dolo en la defraudación fiscal está presente en todos sus elementos del tipo, si señalamos la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, debe acreditarse que hubo una omisión de ingresos para el fisco.

La inactividad o la omisión, no es un no hacer cualquiera, sino un actuar en algo previamente señalado en el tipo; y esta inactividad debe traer como consecuencia un resultado material que en éste casi se traduce en la obtención de un beneficio indebido y la ocasión de daño al fisco.

Por consiguiente, al efectuarse una conducta omisiva, ésta también puede manifestarse con intencionalidad y si el contribuyente omitió el pago total o parcial de alguna contribución, debe existir en el la voluntad y la intención de hacerlo; acción que se torna en contra de la autoridad hacendaria al momento de considerar un procedimiento penal.

Para acreditar el tipo penal en materia tributaria, en la defraudación fiscal, es necesario comprobar la intención de delinquir, lo que deviene que ante el juzgador habrá que demostrar que quien delinquiró tuvo en sí, los elementos volitivo y daño intencional, para desmerecer el interés económico del fisco.

⁵² Torres López, Mario Alberto. *Op cit* p 61

Un punto importante que tal vez pueda ser causa de no poder demostrarlo sería, el que haciendo referencia a la gran cantidad de responsables tributarios, la Secretaría de Hacienda, ha dado a los contribuyentes “facilidades” para cumplir con sus obligaciones, mismas que derivan del avance de la tecnología en nuestro tiempo, y ha llegado al grado de que hoy en día es el propio contribuyente quien señala, determina y liquida sus respectivas contribuciones, por ello decimos que las leyes fiscales son de autodeterminación de las obligaciones del contribuyente.

Lo anterior no le resta a la autoridad hacendaria, derecho para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del causante, y en el caso de encontrar anomalías, puede ejercer en el caso de la presencia de un delito, la acción represiva, que conforme a derecho corresponde, pero no dejamos de insistir, que puede ser por esta actuación, difícil de acreditar contra el actor la completa intención con conocimiento de causa y expresión de voluntad de que aquello que está realizando, va contra lo que la ley establece. Ahora, también de aquí se desprende que entre la omisión que el sujeto activo realiza y su propósito de obtener un beneficio indebido, debe haber una perfecta conexión, desde el momento mismo que hubo la creación mental y su haber material de omitir, lleva consigo obtener “algo”, caso en el cual ese algo se traduce en beneficiarse, pero volvemos a caer en la misma situación, habrá que comprobar que efectivamente, hay dolo para ello.

“El dolo, en tal caso será la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, el conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando y relacionando dos o más actos”.⁵³

Definitivo es que no se establece con reposición en la redacción jurídica del delito en estudio, lo concerniente a la intención del sujeto inmersa en la conducta que trae consigo la obtención del “beneficio indebido”, por lo que sería relevante contemplar en el tipo penal correspondiente, una consideración que en su redacción refiera la utilización del hacer intencional del individuo para la obtención del resultado debido.

De igual forma, si tomamos en cuenta el perjuicio del fisco, éste deberá ser el resultado de la actividad típica derivada o ligada al beneficio indebido, es decir de una deriva la otra, existiendo entre ellas un nexo para que puedan coexistir.

⁵³Ibidem p 54

Manuel Rivera Silva, expresa en relación al beneficio indebido y al perjuicio del fisco, y tomando en cuenta que expresamente no se señala en la ley, que: "la ventaja económica en perjuicio del fisco federal, puede ser obtenida de cualquier manera, ya que la ley no hace enumeración de las formas con que se pueda obtener esa ventaja".⁵⁴

De lo citado, se desprende que los actos serán dolosos cuando se hayan realizado sabiendo y con la única intención de evadir el pago de una contribución; y si así se prueba, la tipificación del delito se daría si se cumple con todos los demás elementos indispensables para ello; pero si es el caso contrario, de cualquier forma, aunque se diera la atipicidad del delito, no quiere esto decir que si en efecto se omitió el pago de la contribución, la actividad recaudadora de Hacienda, no se verá afectada por más, ya que si no fuese delito, sería una infracción administrativa y en su caso correrá el omisor con las obligaciones que por eso le devengan. De cualquier forma nuestro objetivo es el que se establezca un tipo penal que pueda "amarrar" en todo al que delinque, por lo que posteriormente comentaremos nuestras inquietudes y propuestas para que lejos de ser una simple infracción, el que deja de cumplir con su obligaciones fiscales, encuentre cabida en la acción penal, dada la magnitud del menoscabo que por su incumplimiento ocasiona.

Para lograr la configuración del delito, basta el hecho de no pagar total o parcialmente alguna contribución, pero la falta de cualquiera de los presupuestos antes señalados, evita que se configure el delito, es decir, que la intención no existe si no se conoce perfectamente la ilicitud en la conducta, al no comprobarse el dolo, necesariamente se da la atipicidad ya que no se presenta la adecuación de los elementos del delito.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

D) La calificación del delito en sus cuatro incisos.

El delito en general, considera en su haber jurídico, puesto por el legislador, atenuantes y agravantes; lo que quiere decir que hay situaciones que pueden hacer que el sujeto pasivo, al momento de ser juzgado, si la ley lo expresa de esa forma, puedan considerársele acciones que le traigan como consecuencia una sanción menor (atenuantes), o bien por el contrario, merezca que en su actuar delictuoso recaiga una sanción mayor, por encuadrar en su obrar en

⁵⁴ Ibidem. p.122.

circunstancias que agravan el delito, éste último viene a constituir lo que en derecho penal se llama calificativa del delito.

Para hablar de la calificación del delito "se pueden entender aquellas situaciones, que, previstas en la ley penal y conocidas bajo la denominación de circunstancias calificativas o circunstancias agravantes, suponen un incremento de la punibilidad prevista por el legislador, generando por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que los estimados básicos."⁵⁵

La estimación de delitos básicos, se refiere a aquellos que son tipificados como simples, es decir a aquellos que merecen una sanción intermedia, lo que se conoce como simple, los calificados que son como ya lo expresamos los que por las circunstancias en que el delito se comete de mayor punibilidad para su actor, y las atenuadas que aminoran la pena simple.

El delito de defraudación fiscal no escapa a esas calificativas, y en este sentido, "en su Iniciativa de Ley que establece y modifica diversas Leyes Fiscales, el Ejecutivo manifestó que: ...para dirigir selectivamente la acción de la autoridad hacia las conductas más reprochables, se crea la figura de la defraudación fiscal calificada, con la finalidad de aplicarse en aquellos casos, expresamente previstos, en que la conducta desplegada por el sujeto activo releve un dolo más acentuado".⁵⁶

El espíritu legislativo, es actuar con mayor severidad para los casos en que se obre con una inicial decisión de efectuar condiciones delimitadas y específicas, es decir, no solo omitir el pago de una contribución, para tener una ganancia, si no que a costa del fisco se busca tener una actividad que repetidamente le genere un aumento monetario para sus bolsillos, en vista a esto es a nuestro parecer por lo que se asume la condición de un delito calificada para quien defrauda a la autoridad hacendaria.

"En el delito de defraudación fiscal también se presentan circunstancias calificativas que vienen a incrementar la pena señalada con una mitad más. Tales calificativas están previstas en la parte intermedia del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación".⁵⁷

De tal forma que el mencionado artículo 108 del Código Fiscal de

⁵⁵ Urbina Nandayapa, Arturo Op. cit. I 2 p 70

⁵⁶ Ponce Rivera, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal. Ediciones Fiscales ISEI. México, D. F. 1992. p. 67.

⁵⁷ López Torres, Mario Alberto. Op. cit. p 151

la Federación señala, en lo que a la calificativa de defraudación fiscal se refiere, lo siguiente:

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

— Aún y que el Código Fiscal de la Federación, es bastante explícito en las consideraciones para que la defraudación fiscal puede traer como consecuencia una sanción más grave, por el hecho de realizar el sujeto activo del delito las que expresamente el artículo citado menciona, no escapan a nuestro juicio algunos inconvenientes que pudieran ser tomados en cuenta por el legislador; en el punto que a continuación desarrollamos, nos referimos a ellos.

1. Sus inconvenientes.

El texto con el que inicia a describirse la calificativa del delito de defraudación fiscal, en el referido artículo 108, que para que se califique el delito, ésta **se origine por...**

Por lo tanto, para que alguna situación determinada pueda adecuarse a la consignación de delito calificado debe referirse a lo que suceda antes del delito, por que si hablamos de origen, se hace alusión a lo que da nacimiento o causa de algo.

En este sentido Torres López nos dice: "las calificativas se refieren a algo que ocurre antes de que el delito de defraudación fiscal se consume; los actos posteriores a la consumación que aparentemente pudieran encuadrar en las diversas hipótesis de calificativas, no pueden llegar a constituir las porque no resulta aplicable el "se origine".⁵⁸

De esta forma, observamos que para que la calificativa del delito, se de en el perfecto orden jurídico, requiere que cualquiera de las causas que motiven dicha manifestación de delito calificado, necesita como condición necesaria que sea un hecho anterior, ya que el texto de "se origine" antecede a la enumeración de los casos en que puede darse la defraudación fiscal como calificada.

Visto así, la defraudación fiscal en un rango de calificativa para agravar la pena, consideramos que la afirmación de "se origine" vierte para el sujeto pasivo de este delito una situación inconveniente, ya que si el sujeto activo del mismo, realiza actos que pueden ser en perjuicio de éste, pero ya el delito ha sido consumado, no pueden considerarse para efectos de que a el actor se le impute una defraudación fiscal calificada, sino la simple, contenida en el primer párrafo del mismo artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

El primer apartado de la defraudación calificada, incluye, que ésta se origine por usar documentos falsos. "Debemos entender la falsedad como la distorsión de la realidad, el uso de documentos falsos implica el conocimiento delictivo, por así decirlo, del evasor fiscal que por este medio trata de reducir la base gravable a su mínima expresión o nulificarla de manera absoluta para no pagar contribución alguna".⁵⁹

Cabe señalar un punto de gran importancia en esta indicación; ya que no podemos dejar de observar o por lo menos imaginar que quien atendiendo al primer párrafo del artículo comentado, hace uso de engaños, o aprovecha errores, por supuesto que está utilizando para ello documentos que no tienen información fidedigna, es decir, su contenido en sí es falso, por lo tanto podemos interpretar que aquél documento también atiende a este adjetivo, pero para esta situación debemos tomar en cuenta, que si bien es cierto podemos refutar de falso el documento presentado para una omisión parcial, por ejemplo, no podemos inferir a este hecho la categoría de la calificativa, pues el referido documento que se considera no es apegado a la realidad, es el que hace que el delito se consume y no es un acto que venga como circunstancia que lo agrave.

⁵⁸ Idem.

⁵⁹ Urbina Nandavapa, Arturo. Op. cit. 1 2 p 71

Refiriéndose al punto que estamos tratando, Torres López opina: "Si bien la declaración fiscal que contiene engaños resulta de un documento falso en tanto que se hacen constar hechos o circunstancias que no se apegan a la realidad, no se puede afirmar que en tal sentido opere la calificativa, porque "calificativa" sólo es aquello que resulta accesorio al delito y no lo que en sí constituye el engaño materializado que se usa para pagar menos o no pagar" .⁶⁰

Entonces, la calificativa del delito, deberá ser puesta por el hecho de que además de los engaños que dan pie a la defraudación, incluidos en estos documentos falsos, el sujeto pasivo deberá contar, anterior a la consumación delictuosa, con documentos que amparen o sustenten el engaño que constituye al propio delito.

En esta parte, volvemos a encontrar como inconveniente la que ya se describió en renglones anteriores, en relación al término "se origine", como esta puesto antes de mencionar el contexto completo para la calificación del delito, significa que en todos los casos, la acción comentada deberá ser el origen del delito, para que sea considerado en las agravantes que correspondan, de forma tal que, ese uso de documentos falsos también debe ser la causa que de nacimiento a la calificación del delito, que si no se da en ese orden de ideas no podrá ser considerado como tal, sino solo en la inclusión del primer párrafo en que se describen los elementos de la defraudación fiscal, caso en el que el delito será de carácter simple y no calificado.

A mayor abundancia, tenemos que "dado el término "se origine", el uso de los documentos falsos debe tener una conexión de causa a efecto con el engaño y éste con la omisión de pago total o parcial de contribuciones. Así, a manera de ejemplo, si ante la inesperada visita de la autoridad fiscal y para ocultar los engaños plasmados en sus declaraciones de impuestos, el contribuyente fabrica u obtiene documentos como facturas falsas, recibos de honorarios falsos, etc. , el uso de documentos falsos es post factum y en tal sentido no podrá operar en calidad de calificativa".⁶¹

Reiteramos pues los comentarios antes sustentados en el sentido de que el uso de los documentos que no están acordes a la realidad fiscal del contribuyente, y con los cuales está manteniendo un régimen fiscal falso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deben ser documentos falsificados o maquinados con anterioridad a que se realice la defraudación, esto para el caso de que este delito sea sustentado

⁶⁰ Op cit. p 152

⁶¹ Idem

ante la autoridad para que merezca una mayor punibilidad; con esto queremos decir que no significa que si realiza actos posteriores que sigan perjudicando al ente fiscal, no serán tomados en cuenta en la acción penal, por supuesto que servirán de base y sustento para confirmar el hecho delictivo, pero quedan fuera de la defraudación calificada, para configurarse únicamente como ya lo expresamos en la defraudación fiscal simple.

En la segunda partida de la calificativa del delito de defraudación fiscal, se señala la omisión de expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realizan, cuando la autoridad señala como una obligación el que se entreguen o expidan dichos comprobantes.

Si deriva de una obligación fiscal, ninguna acción contraria podemos referir, porque en efecto es una obligación y el contribuyente está obligado a realizarlo, pero no es el problema el que la obligación se incumpla simplemente, sino que esa falta de cumplimiento venga de una actividad reiterada, lo cual podría hacer nacer una serie de situaciones que pueden ser ventajosas para el contribuyente.

El problema estriba en establecer a que se refiere "reiteradamente", lo que podemos ver como una simple palabra, puede tener un fondo de acciones contradictorias y perjudiciales para la Hacienda Pública.

Hagamos pues un pequeño análisis de la palabra para poder englobarlo como un inconveniente para el lado del sujeto pasivo; "semánticamente "reiterar" es equivalente "repetir" y éste a su vez es "volver a hacer lo que se había hecho",... y culturalmente la palabra reiteración se utiliza para hacer referencia a lo que constantemente se repite" .⁶²

Por lo dicho anteriormente, deducimos que si en efecto reiterar semánticamente hablando se refiere a lo que se repite, es decir volver a hacer lo mismo que anteriormente se realizó, tenemos pues que todo el que emita una conducta por segunda ocasión, entra en el contenido de la reiteración; punto que podríamos decir es muy acertado ya que de esta forma ningún contribuyente que omitiera por primera vez un hecho, lo haría la segunda sabiendo que incurre en una omisión grave, o bien sería una circunstancia de protección al erario, toda vez que cualquiera que por segunda ocasión omitiera la obligación en comento, estaría en la posibilidad de adecuarse a la defraudación fiscal como

⁶² Idem

delito calificado, pero el problema se presenta cuando descubrimos que en el orden jurídico, la acción de reiteración se refiere a un hecho que constantemente se realiza, punto en el que ya no sería posible encontrar si hay o no reiteración, porque hablar de dos veces realizado el mismo hecho no puede llamarse frecuencia de conducta, para este caso deberemos connotar una emisión que se ha vuelto costumbre prácticamente, y “no existe fórmula o procedimiento alguno que nos indique cuántas omisiones constituyen lo reiterado, aunque desde luego, un amplio número de ellas indiscutiblemente la debe constituir.”⁶³

Entonces, como no hay un esquema establecido para determinar cuantas veces significan reiteración, quedará a la decisión de la autoridad penal, una vez analizadas las circunstancias jurídicas que rodean tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo involucrados en la defraudación fiscal, señalar si a su juicio y valoración existe o no la comentada reiteración del hecho que perjudica considerablemente a la Hacienda Pública.

Otro punto que merece comentarse, que está relacionado con la misma falta de la obligación que venimos señalando en este apartado, es que a esta calificativa también se adiciona otra contrariedad, por llamarla de alguna manera, “lo reiterado en la omisión de expedir comprobantes fiscales debe referirse a un mismo ejercicio fiscal, toda vez que la expresión *se origine (la defraudación) que contiene el enunciado inicial de calificativas*, es indicativa de la relación causa a efecto que entre la no expedición de comprobantes fiscales y la omisión de pago debe existir”.⁶⁴

Esto atiende a un punto que el propio Código Fiscal de la Federación señala, estableciendo que “los montos defraudados se han de calcular por ejercicios fiscales o en plazos menores cuando se trata de pagos provisionales”. De esto deriva que las omisiones reiteradas que afecten dos o más ejercicios fiscales, no pueden conjuntarse para constituir la calificativa, así que si hubo omisiones en diferentes ejercicios se tomarán como una sola.

Es palpable la desconsideración para el erario, ya que al no poder conjuntar las acciones, debido a que está expresamente señalado por el propio Código, mucho más difícil le será encuadrar el delito en la calificativa, puesto que todo se tomarán como hecho en un solo ejercicio fiscal.

¹ *Ibidem* 152 y 153

⁶⁴ *Ibidem* p 154

La tercera calificativa, nace de manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden. Para el contenido de esta parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es necesario, tomar en cuenta dos circunstancias que de este caso surgen.

La primera es el hecho de que se manifiesten datos falsos, "la calificativa opera cuando se manifiestan datos falsos (engaños), pero -como en todos los casos de delitos cualificados- , la calificativa es accesorio o algo que eventualmente ocurre, es decir se puede presentar o no, y no puede consistir en uno de los elementos estructurales del tipo penal básico".⁶⁵

Conocemos de antemano, por lo que ya se ha incluido en puntos anteriores que los engaños, es decir, una consideración falsa de la realidad, son parte del tipo penal de la defraudación penal en su carácter de simple y para la calificativa del manifestar datos falsos, por supuesto que debe estar basada en aquellos datos que no se acomodan a la realidad del contribuyente, y de ahí sobreviene que para manifestar datos falsos, solo puede hablarse de un engaño que no sea el engaño que viene a ser el integrador del delito en primera instancia, situación que creemos es por demás difícil de ocurrir, y se presenta como una alteración a la simple defraudación porque de éste pueden devenir circunstancias que si no están muy bien establecidas en la acción penal, pueden caer en perjuicio de la autoridad, o más aún puede prestarse para que el que delinque, valiéndose de sus artimañas continúe haciendo uso de otros engaños para hacer creer a la autoridad que la falsa concepción de la realidad corresponde a aquello que permitió que el delito se llevara a cabo y no a circunstancias que viene como elemento accesorio y así librarse de que el delito sea puesto en su consideración como agravante.

La segunda refiérase a que si el texto legal expresa terminantemente que obtenga una devolución que no le corresponde, en efecto si el sujeto activo, que es el contribuyente, obtiene una devolución que no le corresponde, estará perfectamente considerado en dicha calificación, ya que "existirá en calidad de presupuesto, una situación en la cual el activo hizo pago de contribuciones y realiza engaños consistentes en aparentar que ese pago fue en mayor cantidad de lo que la ley señala para obtener su devolución"⁶⁶ y sin dudar lo sabemos que si engañó, para obtener de la autoridad lo que no le

⁶⁵ Idem

⁶⁶ Idem

corresponde, merece pues que en los términos de este precepto legal, al actor se le impute su responsabilidad por defraudación fiscal calificada.

Por lo que respecta al punto comentado, no trae consigo problemática alguna, pues está establecido conforme al texto legal que efectivamente, su conducta se adentra en lo que jurídicamente la norma consagra y castiga.

El problema surge, si vemos más allá del texto escrito, y existe una persona que se hace pasar por el contribuyente para recibir la devolución. Ciertamente es que si se le entregó la cantidad que derivaba por concepto de devolución a una persona diferente del contribuyente, porque aquél se hizo pasar por éste, el ilícito se da, porque se causó un perjuicio al fisco, y además se obtuvo un beneficio para el individuo quien suplantó al contribuyente y recibió una cantidad en dinero.

Como ya dijimos, la acción ilícita existe, pero conforme a lo que expresa Torres López, en este caso "no se obtiene por concepto de devolución de lo ya pagado, sino que se obtiene por concepto de suplantar a quien tendría derecho a una devolución pero al sujeto activo no se le devuelve".⁶⁷

La situación descrita, acarrea un problema legal grave, pues con ello la autoridad fiscal, perjudicada estaría en su patrimonio, y el supuesto sujeto activo también se vería afectado, ya que se le inculpa de algo que realmente no realizó: el punto que nos interesa es el del erario, en el daño que se le ocasiona, existe un inconveniente legal para que se integre el delito, pues no es a quien consideraba como tal, el que emitió la conducta, y al respecto nada contiene la calificativa del delito, dejándolo en un estado no de completa indefensión pero sí de retardo en el proceso, o inclusive hasta de daño mayor, si desconoce quien suplantó al contribuyente y en efecto se comprueba que éste no recibió la devolución, que es el punto de controversia en el análisis de lo descrito.

El siguiente inciso, del mencionado artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, siguiendo en el contexto de las calificativas del delito, señala que también será delito calificado cuando no se lleven sistemas o registros contables, si el contribuyente está obligado conforme a lo que las disposiciones fiscales señalan, o bien, si al "cumplir" con ello, asienta datos falsos.

⁶⁷ *Ibidem* p 153 y 154

Para que lo descrito en esta parte del artículo, pueda ser acreditado a la letra del mismo precepto, se requiere, considerando la opinión de Torres López: "acreditar que el activo, antes de la consumación de la defraudación deliberadamente omitió llevar esos sistemas o registros para ocultar los actos o situaciones generadoras de la contribución, y ese ocultamiento, es el evento determinante para que el contribuyente realice el acto de defraudación".⁶⁸

La necesidad de que el hecho se realice antes de la consumación de la defraudación, es un acontecimiento que vuelve a presentarse para que pueda considerarse dentro de la calificación del delito, pero además de ello debemos tener en cuenta también el que el texto jurídico señala "el que no se lleven los sistemas o registros contables", redacción trae como consecuencia enfrentar una interpretación que sea acorde a lo que el legislador manifiesta, porque tendremos que pensar entonces ¿qué sucede si el contribuyente lleva su contabilidad de manera que no sea completa, es decir, ésta se encuentra fragmentada?, nos postulamos por la designación de que el no llevar a que refiere el contexto a que aludimos, se tomará en cuenta que el causante no lleve por completo su registro conforme a lo que la ley señala, es decir, por ninguna circunstancia asienta alguna de sus implicaciones fiscales como contribuyente, situación que de ser así, encuadra perfectamente en la defraudación fiscal calificada; pero que pasaría entonces en el supuesto de que llevara su contabilidad en registros que no fueran completos, definitivamente que con el comentario anterior queda de manifiesto que si fuese la intención del legislador, el considerar en este delito, a quien no lleve su registro contable en forma pormenorizada y completa, entonces se habría incluido ese sustento en la parte que se señala del propio artículo 108, y al no ser así, queda fuera del marco legal de este precepto; sin embargo, se asienta un encuadre diferente ya que pudiera ser considerada dentro de la expresión "asentar datos falsos", debido a que si se habla de una incompleta contabilidad, en ese acto de no ser completa conforme a las disposiciones fiscales, puede ser en esa omisión de considerar todos los datos indispensables para sus registros se haga la manifestación de datos falsos que ayudan para que el contribuyente cometa el delito. Siendo así, tendremos entonces que reconocer que el delito alcanza a quien deje de llevar sus registros en su totalidad, o bien a quien lo haga parcialmente, por lo que ya comentamos anteriormente.

Sin embargo, la calificativa de asentar datos falsos, merece también otra crítica, ya que se vuelve a retomar, lo que se ha dicho con

⁶⁸ Ibidem p 155

anterioridad, en lo relativo a que, en efecto, el asentar datos falsos, lleva consigo inmerso el uso de engaños; y debemos recordar que si lo que viene a dar cuerpo a la acción del delito es ese uso de engaños, no estaríamos en la calificativa, ya que solo lo accesorio, es decir aquello que sobrevenga después de lo que es el sustento del delito, se considera para que éste sea calificado, comentamos este punto como inconveniente, ya que puede caerse en errores legales.

A este respecto, Orellana Wiarco, nos dice: "si se asientan datos falsos en los sistemas o registros, este supuesto puede quedar comprendido en la fórmula del delito de defraudación fiscal cuando habla de "uso de engaños", pues con base en esos datos falsos se pretende ocultar a los ojos de las autoridades aquellas operaciones de las que deriven créditos a favor del fisco, es decir, tal conducta se ubicaría como "uso de engaños", y pretende calificar el delito de defraudación fiscal por asentar datos falsos que sirvieron como "uso de engaños y daría por resultado recalificar la conducta, o sea castigar dos veces por un mismo hecho, lo que está prohibido por la Constitución";⁶⁹ si tomamos como válido el criterio sustentado por este jurista, tendríamos que decir que genera un inconveniente de por sí grave; pues si como mencionamos, haciendo uso de engaños, con éste se relaciona el emitir datos falsos para sustentar el propio delito, se podría estar en un precepto inconstitucional, debido a que de ello derivaría una doble calificación del delito; pero no estamos en acuerdo con lo que se sustenta en este comentario, ya que como lo hemos señalado, las acciones para que puedan ser insertas en una calificativa de la defraudación fiscal requieren que atiendan a un acto secundario y no sea aquél que sienta las bases para que el delito se configure en su acción simple.

El último aspecto para considerar a la defraudación fiscal como calificada, es el de omitir contribuciones retenidas o recaudadas, visto así, para algunos, no debiera ser considerada como calificativa del delito, ya que está contemplada en la primera parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación cuando expresa: "omita total o parcialmente el pago de alguna contribución", en esta opinión se adhiere Torres López, cuando señala en su Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales que: "esta calificativa no puede tener aplicación porque no es algo diferente a los elementos del delito de omisión...el omitir contribuciones retenidas o recaudadas no puede ser calificativa en tanto, que eso mismo, es elemento de la figura o tipo básico".⁷⁰

⁶⁹ Cfr. El Delito de Defraudación Fiscal. "Ensayo Dogmático Jurídico Penal". Edit. Porrúa, S. A. México, D. F. 2001.p p. 139 y 140.

⁷⁰ Cfr. Idem.

No coincidimos con el comentario anterior, ya que si bien es cierto, que la configuración del delito de defraudación simple, su tipo penal contiene la omisión total o parcial del pago de contribuciones, también lo es que el caso referido de la defraudación simple, debe alcanzar, según nuestro personal criterio, solo a los contribuyentes que no atiendan a su obligación fiscal, pero cuando el incumplimiento sobrevenga por una persona distinta del obligado fiscalmente, entonces deberá asentarse en los supuestos de la defraudación fiscal calificada, tal y como lo ha puesto el legislador en el texto jurídico a que nos estamos refiriendo. La razón por la que declinamos a favor del legislador es porque, sucede prácticamente que muchas veces, el contribuyente, puede ser cumplido con sus obligaciones, pero quien incumple es la persona a quien el confía la atención legal oportuna de sus contribuciones, como es el caso del contador, o también podría ser el notario, o el patrón, quienes en ocasiones por actos que derivan de su actividad son los responsables de enterar los pagos a la autoridad fiscal y no lo hacen; y en este caso de incumplimiento por corresponder a una persona diferente del contribuyente, siendo que éste "cumplió", es un gran acierto que se le considere en una calificativa, ya que no solo engaña a la autoridad sino al propio contribuyente.

Con relación a lo anterior, el problema recae en la complicación para el propio contribuyente en muchos de los casos, ya que para la mayoría de ellos es difícil poder demostrar que efectivamente es el contador o persona diferente a éste a quien se encomienda la tarea de cumplir con una obligación fiscal, quien no respondió ante la autoridad fiscal, cuando él, como causante entrega a éste las cantidades por concepto de contribuciones, y entonces pudiera ser que no resultaría de ello una responsabilidad solidaria.

Una vez que hemos analizado y criticado cada una de las calificativas del delito de defraudación, podemos determinar que, si atendemos a la calidad de cada uno de los preceptos que la enmarcan jurídicamente, en su mayor parte de aplicación práctica, la defraudación fiscal es calificada, ya que no solo se hace uso de los engaños, se aprovecha de los errores, se omite el pago total o parcial de contribuciones, se obtiene un beneficio indebido y se daña al fisco, sino que aunado a ello viene alguna de las causas que califican al delito, lo cual nos lleva a considerar si es o no factible que solo se tipifique la defraudación fiscal calificada, punto al que nos referiremos al proponer un tipo que sea más adecuado a nuestra realidad.

E) Integración de un tipo más adecuado a la realidad penal.

Es innegable, el hecho de que quien debe cumplir con una obligación de carácter fiscal, acuda a hacerlo en la dependencia correspondiente con una "sonrisa", o con el gusto completo de que es por un bienestar social, talvez, esto es una "cadena" viciosa y mucho tiene que ver con ello el hecho de que el Estado en su acepción de órgano fiscal, tampoco cumple con la adecuada proyección fiscal de los recursos a favor de la sociedad, pero la falta de proceder de uno no justifica el del otro, y cierto es que cada uno en su ámbito de competencia debiera cubrir las obligaciones que de su actividad derivan.

Tomando la perspectiva de cumplimiento, tanto uno como otro deben buscar la manera de fomentar y reforzar el cumplimiento de lo que conforme a las normas jurídicas corresponde; en este orden de ideas, nos interesa el panorama de cumplimiento del contribuyente y las acciones del Estado para lograrlo.

Así pues, el Estado debe buscar las formas adecuadas jurídicamente para hacer que los contribuyentes atiendan sus deberes fiscales y además ver más allá y prevenir e impedir que éste haga uso de inadecuaciones jurídicas en su favor.

Anteriormente, hemos hecho una descripción del tipo penal en la defraudación fiscal, y consideramos que para que el Estado como autoridad Fiscal, cumpla con las expectativas que resultan de su tarea recaudadora, en su función legislativa de la acción fiscal-penal, debe revisar el tipo penal de la defraudación fiscal.

En esa revisión del tipo penal de la defraudación fiscal, nuestra propuesta es en el sentido de adecuar un tipo penal que sea acorde a las necesidades sociales de nuestro tiempo; ya que como dijimos, el contribuyente, siempre buscará por donde escapar de la ley y librarse de ser castigado, tratando de demostrar que no tiene deudas con el fisco, o bien que cumplió debidamente, de acuerdo con lo que se le señala como un deber fiscal.

Nuestra propuesta, para ese tipo más adecuado, inicia en el contenido del "uso de engaños o aprovechamiento de errores" en la primera parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, punto que al hablar de los defectos de los elementos del tipo comentamos, y en este sentido argumentamos que de la letra del artículo deriva que éstos deben ser dos o más, porque el texto los contiene en plural, caso

en el que si el contribuyente hace uso de un solo engaño o de un solo error no podrá ser tipificada la defraudación fiscal.

Por ello, encontraríamos que no se configuraría el delito, sino solo una infracción administrativa, punto que aunque de cierta manera, por la sanción administrativa, cubre el daño, a nuestro juicio no lo hace del todo, ya que el contribuyente se aprovecha indebidamente del fisco.

Si hay ese aprovechamiento a favor del contribuyente, éste debe asumir las consecuencias que deriven de su actuar, pero éste a sabiendas de que es solo una sanción de tipo administrativo, burla no solo a la autoridad, si no a la sociedad entera, porque de esa omisión, se deriva un daño también de tipo social, ya que se deja de cumplir con acciones que se realizarían a favor del conglomerado social.

Previendo, pues, que el contribuyente, merezca una atención mayor por su incumplimiento, el tipo penal de la defraudación fiscal debe contener entre sus elementos, para su configuración como tal, **"el uso de uno o más engaños, o el aprovechamiento de uno o más errores"**, y de esta forma, en cualquier situación en que el contribuyente use o se aproveche de uno solo de ellos, el delito estará tipificado, y por supuesto, esto traerá un efecto consecuencia, en dos vertientes, una para que los contribuyentes sepan que con un solo actuar contra el erario, caerán en la figura delictiva, y eso los detenga de ese hacer para librarse de ser perseguidos por un delito; o bien sin importar su comisión delictuosa, en efecto lo lleven a cabo, pero aceptando forzosamente la ilegalidad de los hechos y cumpliendo con lo que por ello resulte, punto con el que la autoridad y la sociedad en general quedarían por llamarlo de alguna manera protegidos de las "garras" delictuosas del contribuyente que no cumple con lo que se le señala como un deber fiscal.

Otro de los elementos del tipo penal de la defraudación fiscal, que a nuestro parecer, debiera ser considerado en diferente forma, también tomando en cuenta una mayor planeación penal-fiscal, sería la que se refiere a la **omisión total o parcial del pago de alguna contribución.**

En efecto, del precepto actual entendemos que la omisión del pago debe resultar del uso del engaño o aprovechamiento de errores; y si ésta nace de su propia naturaleza, es decir sin que vayan de por medio los engaños o los errores, estaríamos también como en el caso anterior en una infracción de tipo administrativa, de la cual se encarga la propia autoridad fiscal y de la que deriva requerimiento para

actualizarse, en el pago de recargo o multas, pero de ninguna manera generan la comisión del delito.

Considerando que la omisión total o parcial del pago de contribuciones, implica también, en su misma naturaleza un perjuicio al fisco y además un beneficio indebido para el contribuyente, el tipo debiera incluir para ser considerado como delito, **el que esa omisión se practique en tres o más pagos provisionales**, es decir que si el causante omite realizar los pagos provisionales durante tres meses o más, estará cometiendo el delito; con la salvedad de lo que el propio artículo 108 dispone, de que si lo entera espontáneamente, sin que medie requerimiento de la autoridad, solo será responsable del pago del impuesto, las multas o recargos que correspondan.

La razón por la que consideramos la inclusión de este tipo penal es que podemos pensar que si el contribuyente dejó de pagar uno o dos pagos provisionales, puede atender a una causa como un descuido, pero si lo hace por tercera ocasión o más, ya no podemos pensar en ello, sino que existe una maquinación para obtener un beneficio y ocasionar un perjuicio al fisco.

Otro elemento que consideramos faltante en el tipo penal de la defraudación fiscal es el que se incluya que este delito sea considerado en la categoría de doloso, si bien es cierto, como ya lo expresamos anteriormente, se infiere del artículo 60 del Código Penal Federal **que no es un delito culposo, por lo tanto es doloso**, también señalamos que aún y con esto, se requiere que la intención de causar daño y la voluntad del actor sean plenamente comprobadas en la acción penal para que el delito se configure.

No debemos olvidar la actuación natural del contribuyente para evadir y no cumplir con sus deberes ante el fisco, por lo que nos atrevemos a afirmar que el causante, cuando realiza actos de los señalados en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, lo hace, con voluntad y con la intención de traer para él un beneficio que no le corresponde y además con pleno conocimiento de que le ocasiona un daño al fisco; por ello consideramos pertinente la inclusión en el texto de que este delito sea doloso.

Además de las anteriores, también consideramos importante señalar algunas propuestas en el tipo penal para calificar el delito.

La primera de ellas es en relación al término "se origine", como lo señala el contenido legal del contexto a que nos estamos refiriendo.

Para calificar el delito de defraudación fiscal, los incisos señalados para este efecto deben ser la causa por la que se origine el delito, y a nuestro modo de ver esta situación, debieran tomarse para tal hecho no solo lo que sea origen o causa de ello, si no que baste solamente el que se den como elementos accesorios del delito, y que de esta forma, si algún contribuyente lleva a cabo alguno de los incisos para la calificativa del delito de defraudación fiscal, pueda ser no solo el origen, si no una causa que sobrevenga para tratar de aparentar o de disimular el delito simple de defraudación.

Por lo tanto, nuestra propuesta es eliminar el término "se origine", quedando, pues, la letra del precepto como se señala: " que el delito defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando:

- a) Se usen documento falsos.
- b) Se omita expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Se manifiesten datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No se lleven los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Se omitan contribuciones retenidas o recaudadas.

En el caso en que se señala la omisión reiterada de comprobantes cuando sea una obligación hacerlo, para no dejar lugar a que un contribuyente se cubra con la "Acción reiterada", y aunque dijimos que jurídicamente se considera a lo que se hace constantemente, nuestro pensar se inclina a que también para que no escapen de la tipificación del delito, los contribuyente que incumplan con dicha obligación por más de tres veces, se exprese en el precepto dicho contenido, determinando, que se calificará el delito si se origina por omitir expedir por tres o más ocasiones comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de hacerlo, lo anterior basados en que talvez la acción no se de por costumbre o constantemente, si no en reservadas ocasiones que pueden ser tres o más, según nuestro criterio, pero que esas tres o más ocasiones "pesan para el fisco, porque es común que si un contribuyente no realiza

seguidas operaciones que sean trascendentes en cuestión monetaria, puede suceder entonces que sea en esos casos en que omite expedir los comprobantes, y esto trae un perjuicio muy notorio para el fisco. De forma tal que, como lo señalamos puede no ser constantemente realizado dicho acto, pero que con el solo hecho de hacer tres veces o más, se tipifique el delito.

Además, conforme al análisis del tipo penal de la defraudación fiscal simple y la calificada, tenemos la opinión de Ponce Rivera quien argumenta: "Normalmente quien comete defraudación fiscal, lo hace usando documentos falsos, omitiendo expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que realiza, manifestando datos falsos para obtener una devolución a la que no tiene derecho, y asentando datos falsos en sus sistemas y registros contables, por lo que en la mayoría de los casos, la defraudación fiscal será calificada, siendo muy difícil que se cometa el delito de defraudación fiscal simple".⁷¹

Entendemos que el hecho de tipificar la calificada es con el objetivo de aumentar la sanción cuando se vinculen otros preceptos además de los que le dan el carácter de simple, pero estamos de acuerdo con que en la mayoría de los casos, quien comete el delito de defraudación fiscal, lo hace valiéndose de otro medios como los que se argumentan en la calificación del delito, y es imposible que un contribuyente realice la defraudación fiscal sin auxiliarse de lo que califica al delito.

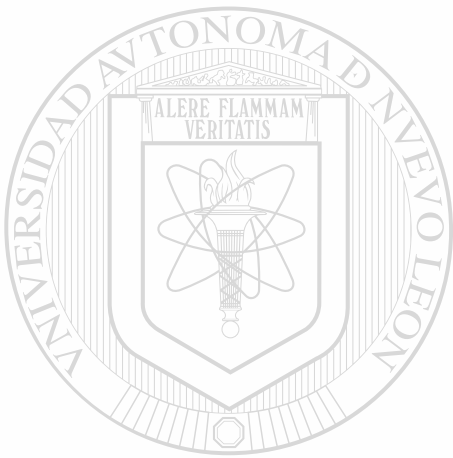
El caso único en que podría tipificarse el delito comentado, sin que se haga uso de alguno de los incisos del calificado, es que se diera, con el uso de documentos que no sean falsos y solo se hagan manifestaciones en la declaración con el objetivo de pagar menos o no pagar al fisco; hecho así no escaparía de la vista inmediata de la autoridad.

Ponce Rivera en este sentido escribe que si "el engaño lo realiza únicamente en su declaración de contribuciones, caso en el cual dicho engaño será fácilmente detectado y demostrado por la autoridad fiscal, por lo que el defraudador fiscal no tendrá defensa alguna, ya que la comisión de este delito se demostrará con su propia contabilidad, misma que no coincidirá con el contenido de su declaración de impuestos, ya sea provisional, definitiva o del ejercicio, por lo que al no tener defensa, en un proceso penal sumario, en breve plazo ya se encontrará sentenciado y condenado como culpable".⁷²

⁷¹ Responsabilidad Fiscal Penal. ISEF. 1ª ed. 2001.p. 68.

⁷² Ibidem p 69

Si tomamos en cuenta lo dicho en los párrafos que anteceden, será entonces conveniente, considerar al delito de defraudación fiscal solo en su concepción de calificado, absorbiendo en dicha tipificación los presupuestos condicionantes que tiene en la actualidad la calificativa de dicha figura ilícita, reformando las sanciones para el mismo.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO TERCERO

LAS SANCIONES EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

A) Aspectos generales de las sanciones.

El nivel de vida en la sociedad, para la satisfacción de necesidades de carácter público, desde su esencia misma, depende del movimiento estadual en mayor grado; y sabemos que ese movimiento está ligado a la actuación y cumplimiento de las obligaciones de quienes conformamos el conglomerado social.

De lo anterior inferimos, pues, que definitivamente, la existencia de las obligaciones fiscales y su debido cumplimiento son parte importante para mantener un estado de hecho y de derecho; aunque hablamos de una obligación de carácter fiscal, es importante recordar que en la existencia de ella, o bien de un derecho porque se tiene por puesta una bilateralidad, ya que aunque hablamos de obligaciones y derechos ambos se implican uno al otro.

Al respecto de lo anterior tenemos el dicho de Orellana Wiarco, que en su obra El Delito de Defraudación Fiscal señala: "En el caso de la relación tributaria no se trata de particulares colocados en un plano de igualdad donde convienen obligaciones y derechos de acuerdo a sus intereses o necesidades; en la relación tributaria ésta se establece entre el Estado como soberano y el súbdito o contribuyente, donde el primero tiene el derecho (y la obligación) de exigir el pago del tributo y el segundo la obligación de cubrir o pagar el tributo (y el derecho de recibir servicios públicos)".⁷³

La bilateralidad deriva de que precisamente se encuentran uno frente a otro teniendo dualidad de derechos y obligaciones, ahora bien, si el Estado tiene la obligación de otorgar servicios públicos a sus ciudadanos, obvio es que no debe por ningún motivo, dejar de exigir las contribuciones que son la forma como podrá allegar a la sociedad de dichos servicios, por lo que el contribuyente, si quiere satisfacerse de ellos debe ser cumplido en sus obligaciones fiscales.

Si este cumplimiento de obligaciones y ejercicio de derechos se diera plenamente, estaríamos en un campo de acción óptimo en el que cada uno cumpliría su función, pero sabemos que en la realidad no lo

⁷³ p 5

es; y muchas veces, la mayor de las cargas es para el propio Estado, porque como ciudadanos nos quejamos de los pésimos servicios públicos que tenemos, o bien de la misma carencia de ellos, pero también tenemos que ver las cosas desde el otro lado, ya que, si podemos afirmar que el Estado incumple, además tenemos que considerar también la falta de cumplimiento de los contribuyentes, quienes pudieran ser en el último de los casos los responsables de la falta de cumplimiento por parte de la autoridad para cumplir con sus responsabilidades.

La regla general, no es por supuesto que todos los contribuyentes son irresponsables en sus obligaciones, existen muchos que cumplen espontáneamente con ellas, pero la realidad social es que una gran mayoría, trata por todos los medios de hacer caso omiso de su responsabilidad, o bien disfrazarla para que parezca que ha cumplido, esto debido a que carecemos de una cultura fiscal a fondo para contribuir al gasto público.

Precisamente por la falta de cumplimiento fiscal, el Estado tiene que allegarse de medios adecuados que repercutan o exhorten a los contribuyentes a cumplir con el pago de sus contribuciones, por lo que hecha mano de anuncios, campañas, folletos, etc. en los que invita a que cada ciudadano acuda a pagar lo que debe. Sin embargo como lo manifestamos al poner la palabra "repercutan", no son bastas las invitaciones o exhortaciones que la propia autoridad hace a los causantes, sino que tiene que ir más allá y anteponer en el criterio legal acciones que hagan que el obligado cumpla por temor a la repercusión, o bien cumpla una vez que se le ejecuta una acción legal de forma forzosa.

Tal es el caso de que la autoridad, para obtener los recursos necesarios, y no dejar "escapar" a los contribuyentes, se ve en la necesidad de establecer no solo infracciones sino delitos fiscales que son ventilados ante la propia autoridad judicial.

De lo anterior, sobreviene su consecuencia necesaria, la sanción, que se establece como una forma de aseguramiento para que se cumpla con una obligación, ya que por el miedo de ser sancionado cumple, o bien una vez que no se cumple con lo que jurídicamente se señala, se le castiga con la imposición de ésta.

"Sin sanciones no puede hablarse de la coactividad del derecho, pues la esencia de ésta /consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión

psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado/".⁷⁴

En forma general, las sanciones se clasifican en: sanciones pecuniarias (entre las que se encuentran la multa, la reparación del daño y la confiscación entre otras), las sanciones privativas de libertad, de las cuales la más relevante es la pena de prisión, las penas contra ciertos derechos y las penas corporales, éstas últimas en desuso total en nuestro sistema punitivo mexicano y en obediencia a lo establecido en gran parte del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Con respecto a las dos clasificaciones de penas iniciales, utilizadas de una manera directa en el tema que nos ocupa, albergamos dentro de ellas la cuestión económica y la reclusión del sujeto activo de la conducta, aunado a ello, es importante destacar que cualquier individuo por el hecho de ser privado de su libertad, pierde sus derechos políticos, pena a la que de igual manera se hace referencia en el párrafo inmediato anterior.

Refiriéndonos a la materia fiscal, que es la que nos ocupa en nuestro estudio, las sanciones, atienden a dos rubros, el primero se refiere a la comisión de infracciones de tipo administrativo, y el segundo a los delitos fiscales propiamente dichos.

Las infracciones de tipo administrativo se definen como "la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, por un fedatario o un tercero, y que está sancionada administrativamente, por regla general, en forma pecuniaria".⁷⁵

Cabe señalar que las infracciones administrativas, se manifiestan en la falta de cumplimiento de una obligación fiscal, tratándose de cualquier acción u omisión que no esté considerada como delito fiscal, y en este caso el actor solo se hace acreedor al pago de una cantidad en dinero, de acuerdo al monto de la responsabilidad omitida, y lo asume a través del requerimiento de la propia autoridad fiscal, o haciéndolo en forma voluntaria pero fuera del tiempo señalado por la ley, situación que por no ser cumplida en forma completa conforme a la legalidad, también lleva inserta la comisión de una infracción fiscal.

⁷⁴ García Maynez, Eduardo. Cit. pos. Margarita Lomelí Cerezo. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa, S.A. Segunda ed. México, D. F. 1997. p. 11.

⁷⁵ Sánchez. León. Cit. pos. Ibidem. p. 10

Las infracciones fiscales, pueden tener como sanciones las multas, que “son las sanciones de más usual aplicación en todo régimen fiscal y consiste en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución, y, su monto o cuantía se determina, además con base en la disposición legal exactamente aplicable al caso de que se trate, con base también en el monto de la contribución no pagada”,⁷⁶ el decomiso, que es “la declaración de la apropiación por parte del fisco de los bienes de propiedad de una persona en virtud del incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales”⁷⁷ y la suspensión o revocación de patentes o autorizaciones, que “consiste en que cuando determinadas personas, se exponen a que la resolución que dicten las autoridades conlleve la suspensión del ejercicio de sus actividades, o bien se les revoque la autorización”⁷⁸ y refiriéndonos exclusivamente al pago de contribuciones, la comisión de la infracción administrativa, trae consigo dos acciones a la vez, una es la de que tendrá que pagar el monto total del impuesto omitido, con la cual estará restituyendo el daño ocasionado por su falta de pago, y la otra es que además deberá de cubrir las multas que de esto deriven, con el objeto de que en ocasiones próximas pague en tiempo y en forma espontánea las cantidades que corresponden a la autoridad fiscal.

La autoridad administrativa, se limitará exclusivamente a imponer sanciones económicas en el caso de que el contribuyente cometa una infracción fiscal, “la infracción no contempla para su existencia la demostración de que el infractor obró culposamente, basta que el resultado objetivo se haya producido, sea por él como obligado al cumplimiento de obligaciones fiscales, o de un tercero al que éste le haya encomendado su cumplimiento... lo importante es el incumplimiento y no la razón de su incumplimiento...”⁷⁹

“Esta gama de sanciones a las infracciones fiscales tiene por objeto proteger el derecho del Estado a la recaudación de los impuestos, pero a pesar de ello, la evasión, ha resultado altísima y para combatir este tipo de conductas, que ya se encontraban sancionadas en forma administrativa, se crearon los delitos fiscales para reprimir aquellas particulares acciones u omisiones por su naturaleza engañosa, falsa, simuladora, en una palabra maliciosa, debían castigarse más severamente, consagrando tipos delictivos; delitos con sanciones en los

⁷⁶ Actos y Procedimiento de Control de las Obligaciones Fiscales. www.chi.itsem.mx.investig/servpub/1.3ppt.

⁷⁷ Idem

⁷⁸ Idem

⁷⁹ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit p.20

que predominaba la pena de prisión, suponiendo que la severidad de la pena desalentaría la evasión y motivaría el cumplimiento de obligaciones fiscales".⁸⁰

En efecto, el hecho de pensar en que se nos privara de la libertad, hace que muchos puedan tomar una mayor conciencia, o atemorizarse y cumplir con las obligaciones que les correspondan, aunque con todo y las sanciones que implican los delitos fiscales, por supuesto que no son exentos de su comisión.

Los delitos fiscales, son por regla general, delitos de querrela; por lo tanto si no existe la presentación de ésta, por parte de las autoridades fiscales, no se podrá proceder penalmente y mucho menos decretarse una sanción por parte de la autoridad judicial, por ser un proceso penal, aunque sin dejar de tener implicaciones fiscales por derivar el delito del Código Fiscal Federal, las sanciones que vienen como consecuencia de la acción delictiva fiscal-penal, son las privativas de libertad y en efecto son impuestas por una autoridad judicial.

Por lo tanto, solamente a la autoridad judicial le corresponde la resolución, previa querrela, en el caso de que exista un hecho delictivo penal con implicaciones fiscales.

Como lo hemos podido observar, para la omisión de obligaciones fiscales las sanciones pueden ser de acuerdo al rango de la falta de cumplimiento, ya sea que lo resuelva la propia autoridad fiscal por ser una infracción administrativa o bien que lo haga una autoridad jurisdiccional si se trata de un delito.

Cabe señalar entonces, que si referimos a estas sanciones, ya sea de delitos fiscales o de simple infracción, debemos decir que en el caso de que se trate de resolver un delito, será solo la autoridad judicial la encargada de resolver, como lo comentamos en renglones anteriores, pero con ello no se priva el ejercicio de la autoridad administrativa; es decir que si una persona esta siendo enjuiciada porque cometió un delito fiscal, la autoridad administrativa sin perjuicio de ello, puede además hacer recaer sobre éste las sanciones fiscales que correspondan.

Para tener una visión más clara al respecto, señalaremos lo siguiente: " En el derecho mexicano, el principio de la unidad del poder jurisdiccional y del proceso ha sido desconocido en lo que se refiere a los delitos fiscales que constituyen, al mismo tiempo infracciones

⁸⁰ Ibidem. p. 22.

administrativas y que ocasionan los dos procesos, el judicial y el administrativo".⁸¹

Este punto ha sido discutido por muchos tratadistas, considerando algunos que si en la comisión de un delito fiscal se ventilan dos procedimientos distintos se realiza una acción inconstitucional ya que se está juzgando dos veces por el mismo delito.

De esta opinión es Servando J. Garza, que manifiesta que "El artículo 23 constitucional, al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, responde en materia penal a la excepción de cosa juzgada, porque se refiere a las mismas partes; sujeto pasivo y sujeto activo (Estado); proscribe la dualidad de acciones idénticas...en las que, por tratarse del mismo delito, hay eadem res o petitum, constituida por la aplicación de la pena e identidad de causa..., o sea la coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos la idéntica controversia en la causa. Por tanto, se concluye que el artículo 23 contiene un principio que atañe a la esencia del Derecho, el de la unicidad de la sentencia. Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, en cuanto consagra la dualidad de procedimientos en casos de delitos fiscales, se opone al artículo 23 constitucional y a los principios expuestos."⁸²

Este postulado se mantiene en el señalamiento de que existe doble juicio en el que el fin perseguido es el mismo, al igual que las partes que lo integran, refiriendo sus argumentos en los que sustentan su postura.

Probablemente, podremos pensar que los sustentos anteriores sean válidos, sin embargo, desde un punto de vista personal, nos postulamos en contra del criterio anteriormente descrito ya que no cabe la posibilidad de hablar de un desacato constitucional, ni un doble enjuiciamiento, porque si bien es cierto que el artículo 21 de nuestra Carta Magna señala que " La imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial"... , también señala que "...compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía"...

Por tanto, el delito solo incumbe a la autoridad jurisdiccional y la infracción a la autoridad administrativa, "si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la

⁸¹ Lomelí Cerezo, Margarita. Op. cit. p. 102.

⁸² Ibidem. p. 105

administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción..."⁸³

Con relación a tratar el punto en dirimencia como un doble juicio, no se trata de tal caso, porque cierto es que el artículo 23 de nuestra Constitución expresa que: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene", de ninguna manera, para el caso de la ventilación de un procedimiento penal por un delito fiscal y su respectivo procedimiento administrativo, se está juzgando dos veces un mismo delito, el enjuiciamiento de la acción delictuosa como ya lo hemos dicho es solo para la autoridad judicial, y la administrativa solo se encarga de infraccionar por no cumplir con las obligaciones fiscales, sin tratar de por sí el delito propiamente dicho, así que consideramos, pues que no hay tal doble procedimiento, porque además el citado artículo se refiere solamente a que no exista duplicidad de juicios de orden penal y en este caso hablamos de dos diferentes, uno penal y otro administrativo.

La misma Suprema Corte, se ha referido a esta situación señalando que: "Los procedimientos penal y administrativo son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos o derechos omitidos, ya sean sencillos o adicionales y a la aplicación de multas por infracción..."⁸⁴

Significa lo anterior que tanto en el orden penal como en el fiscal, los procesos tiene independencia y no se implican ni perjudican entre sí, y si uno se termina por la circunstancia que sea, no se priva de que el otro pueda seguir siendo ejecutado.

La misma opinión es compartida por Manuel Rivera Silva quien toma la doctrina filosófica de Ortega y Gasset del "perspectivismo jurídico", el cual señala que "un solo acto, sin merma ni alteración de su idiosincrasia, puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo)...La duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene y otra por la infracción

⁸³ Lomeli Cerezo, Margarita Cit pos. Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit. p. 24.

⁸⁴ Cit pos Lomeli Cerezo Margarita Op cit p 102.

administrativa que concurrentemente con el delito se puede presentar".⁸⁵

Ahora bien, como hemos dicho, el proceso penal en lo que concierne a los delitos fiscales, se hace forzosamente necesario, con el objetivo de preservar la integridad del Estado, así como castigar a quien con la plena conciencia delinque, perjudicando a todos los que pertenecemos a la sociedad; el poder maniobrar penalmente se otorga por la necesidad de protección al orden jurídico, en este caso fiscal.

"Toda norma penal obedece en su creación a la necesidad de proteger bienes jurídicos, es decir, la ley punitiva debe su razón de existir a la consideración de que la política criminal prevea sanciones con penas, generalmente de prisión, a las conductas que vulneren gravemente el orden jurídico afectando, por ello, los bienes jurídicos y que mediante otras medidas jurídicas no haya sido posible preservar".⁸⁶

La norma penal en el orden de los delitos fiscales, fue puesta para que quien viole los preceptos correspondientes, obtenga el merecido castigo por el hecho cometido, pero es cierto también que la autoridad fiscal, da "la oportunidad" de que las faltas cometidas, se resanen en la simple consideración de una infracción, por lo que solo responde administrativamente, o bien que si aún no tiene conocimiento del delito, espontáneamente acuda a cumplir con sus obligaciones; pero con todo y esto, también es cierto que los contribuyentes, en su gran mayoría buscan brincar trampolines que les permitan evadir, y en su exceso llevan una sanción por tocar el campo de lo prohibido.

A mayor abundancia, podemos decir que con la imposición de sanciones penales fiscales, se busca la protección del erario público, atendiendo a su carácter colectivo, es decir, no solo se tiende a cuidar la figura estadual, sino más allá de ello, se busca que también se protejan los intereses de la sociedad en general, ya que de la recaudación fiscal depende el mantenimiento de la figura estatal, en la que todos los ciudadanos estamos implicados.

Ahora, es pertinente que exponamos y analicemos cada una de las sanciones impuestas en la parte especial que nos interesa, es decir, lo que nuestro derecho importa para el delito de defraudación fiscal, punto que será expuesto en las líneas subsiguientes.

⁸⁵ Cit. pos. Ibidem. p.104.

⁸⁶ Orellana Wiarco. Octavio Op cit p 85

B) Las sanciones de privación de libertad contenidas en el artículo 108 del Código Fiscal Federal.

La sanción viene a surgir como una necesidad para frenar las acciones que son contrarias a lo que la ley señala como obligatorio.

Además, con la sanción también se trata de mantener un orden social y jurídico dentro de un régimen establecido, esto está íntimamente ligado a la política criminal, misma a la que "generalmente se le atribuyen como finalidades: a) La prevención y represión de la criminalidad a través de las disposiciones legislativas que crean o definen las conductas delictivas, y b) Las sanciones penales que a ellas correspondan, debiendo el legislador tomar en cuenta los principios que rigen la materia penal, para asegurar el bienestar social y la protección de las garantías individuales de quienes resulten ser sujeto activos y pasivos de la relación jurídico punitiva".⁸⁷

La defraudación fiscal, no puede escapar de esta política criminal, puesto que aunque se trata de un delito especial, su consideración como tal, no deja de ser grave en su comisión, por lo que en su descripción están contempladas las penas que merece quienes lo cometan.

"La violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas. Los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, o sea, la observancia del Derecho, la conservación del orden jurídico".⁸⁸

Cada delito tiene sus consideraciones especiales, conforme a las circunstancias, y elementos que la rodean, y la defraudación fiscal al formar parte de los delitos especiales, tiene un contenido sancionador que lo caracteriza.

El delito en comento, tiene señaladas sus sanciones en el mismo artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Textualmente el artículo señalado expresa: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500,000.00

⁸⁷ Orellana Wiarco, Octavio Alberto Op cit p. 47.

⁸⁸ Lomeli Cerezo Margarita Op cit p.12

- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00

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

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

Aunque no dudamos de que el legislador ha hecho el mayor de los esfuerzos por imponer las sanciones que conforme a su criterio van acordes a la realidad social que vivimos actualmente, a nuestro juicio consideramos que es pertinente considerar algunas modificaciones en éstas, tomando en cuenta los aspectos que pueden rodear penal y fiscalmente a quien comete el delito de defraudación fiscal en estos tiempos.

C) Necesidad de adecuación a las sanciones impuestas al delito de defraudación fiscal.

Como expusimos anteriormente, a nuestro juicio, debieran de considerarse una serie de modificaciones, que determinarían una afluencia en defensa de los intereses que a todos nos corresponden como conglomerado social.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, ha sido anteriormente modificado, y su texto estuvo vigente hasta el año de 1996, para luego configurarse como hoy lo conocemos.

En el precepto legal de ese tiempo, se consideraban sanciones mayores que las que ahora contempla el propio artículo modificado.

De esta forma el delito de defraudación fiscal "se castigaba con pena de tres meses a seis años de prisión cuando el monto de lo

defraudado no excedía de cien mil pesos y, con pena de tres a nueve años de prisión cuando excede de esa cantidad".⁸⁹

Comparándola con el contenido actual, nos percatamos de que se aumentan las cantidades del monto defraudado y se reducen las sanciones que a cada caso se aplican, siendo esta situación de mucho beneficio para el contribuyente defraudador.

Las razones por las que la comisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público consideró necesaria dicha reforma, están encaminadas a señalar una aplicación sancionadora más justa y adecuada a las necesidades sociales de los contribuyentes.

En sus motivos expresa: "Conscientes de la necesidades de establecer un sistema de sanciones más justo y progresivo y tomando en cuenta los resultados de diversas consultas que celebraron los miembros de esta Comisión con las autoridades y diferentes sectores de la sociedad, pudo establecerse un sistema más conveniente e inferior al originalmente considerado por las autoridades".⁹⁰

Ahora bien, no podemos dejar de manifestar, que nuestro punto de vista gira en torno a ser lo más severos posible con quien desacate un ordenamiento fiscal, no es la reducción de la pena lo que hace que sea un sistema más justo, sino el convencer para que se cumpla con esa obligación, y la prueba está en que la sanción, en efecto fue menor desde entonces, y la defraudación fiscal, sin embargo no ha parado; constantemente hay contribuyentes involucrados en este tipo de delito.

Aunque no es el caso el criticar el contenido anterior, lo consideramos importante para de ahí tomar referencia y confirmar que ese sistema de probable justicia a que aludió en su momento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ha visto quebrantado en su mayor parte.

Del texto anterior del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, deriva el que se tiene desde 1997, que es el que conocemos ahora y que ya hemos referido anteriormente; si bien es cierto que manifestamos que probablemente hubiera sido mejor no atenuar las penas, sino aumentarlas en las consideración de sus debidos montos; nuestro trabajo se centra ahora en el poder hacer una propuesta para que las sanciones que hasta ahora se plasman en el texto legal sean reformadas.

⁸⁹ Ponce Rivera. Alejandro. Op. cit. p. 62.

⁹⁰ Ibidem p 63

Así que nuestra propuesta, en primer plano gira alrededor de los años de prisión que se señalan en cada caso.

Si recordamos el contenido del propio artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, a manera de resumen expresa que la sanción de prisión va desde tres meses a dos años, de dos años a cinco años, de tres años a nueve años, y de tres meses a seis años, en su orden respectivo cuando los montos no excedan de \$500,000.00, exceda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00, fuere mayor de \$750,000.00 y por último cuando el monto de la defraudado no se pueda determinar.

Para este apartado del texto legal comentado, consideramos que si en efecto, como lo determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, su mira está puesta en tener un sistema justo en la aplicación de la sanción, en el escrito que ahora prevalece como legal, existe en nuestra forma de ver el marco jurídico, un aspecto que puede recaer en una acción injusta.

Esta injusticia, pudiera manifestarse en el ámbito legal, en el momento en que el juzgador tenga que determinar en la sentencia la sanción que corresponde al inculpado. Resulta de aquí que si observamos el expreso del artículo 108 a que venimos refiriéndonos, la injusticia puede robustecerse cuando por montos mayores en lo defraudado, se hace cumplir una sanción menor que la que se otorga a un defraudador que cometió el delito por una menor cantidad.

Lo anterior se ejemplifica con lo que expresa Ponce Rivera: "El texto legal puede dar lugar a la injusticia, por ejemplo de que un contribuyente, cuyo monto defraudado haya sido de \$749,000.00, sea condenado a cinco años de prisión, con fundamento en la fracción II del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, y que otro contribuyente, cuyo monto defraudado haya sido \$751,000.00, sea condenado a solo tres años de prisión con fundamento en la fracción III del propio artículo 108 del Código Fiscal de la Federación".⁹¹

Es pertinente señalar también, que es muy probable que prácticamente, la autoridad juzgadora, al momento de sentenciar los delitos, se castiguen con la sanción mayor que el delito exprese legalmente, pero si el texto señala los parámetros para sentenciar, no se exceptúa el que pueda darse el caso que señalamos y que es el punto por el que queremos hacer una de las propuestas de reforma al artículo en cuestión.

⁹¹ Ibidem. p. 66

De esta forma, nuestro sustento legal propuesto para este apartado es en relación a que se modifiquen los años de sanciones que se contienen para las fracciones II, III y última parte en que se habla de las sanciones, con el fin de evitar las acciones perjudiciales que comentamos y que harían estar en desigualdad de justicia a los diferentes contribuyentes que hayan cometido el delito de defraudación fiscal.

Con nuestra propuesta de modificación al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que se señalan las sanciones aplicables para quien cometa el delito, este se expresaría de la manera que a continuación señalamos:

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de 500,000.00

II. Con prisión de **tres** años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III. Con prisión de **cuatro** años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00

Quando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de **dos años a nueve años** de prisión.

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

En la primera fracción del artículo, nuestro criterio no concibe cambiar su contexto, ya que no infiere o implica anterior y por ello no da lugar a que se aplique sanción igual para montos diferentes en lo defraudado.

Por lo que toca a las otras fracciones, pensamos que modificando lo que hemos expresado, lejos estaríamos de que se condenara a un defraudador con una pena menor cuando defraudó una cantidad mayor en comparación con otro; si observamos lo expuesto, al plasmar nuestro criterio personal consideramos un aumento en las sanciones para cuando el monto de lo defraudado no se puede cuantificar, esto en vista

de que si la Secretaría de Hacienda, en la presentación de sus pruebas ante la autoridad judicial, no puede demostrar cuanto es lo que se le defraudó, lo más probable es que se trate de cantidades grandes en su cuantía y por lo tanto merecen una mayor penalidad que las que están expresamente determinadas, porque podría suceder también que si se deja el texto que ahora prevalece, y quien comete el delito, defraudó una cantidad mayor que las que están señaladas en las fracciones del propio precepto, podría tener una sanción mucho menor que otro con el que si se determine al cantidad defraudada, además con el aumento de la sanción, también se evitaría que los contribuyentes, realicen actos para que la autoridad no pueda enterarse de la cantidad que defraudaron, con el objetivo de tener una sanción que sea menor y burlar en más a las autoridades.

En lo que respecta a los años de prisión, por los que deba ser castigado quien comete el delito de defraudación fiscal, es lo que en nuestra perspectiva personal, daría una estabilidad mayor a las autoridades fiscales con la intervención de la autoridad judicial en su respectivo proceso, para que se juzgue a quien realice el ilícito.

Pero no solo referimos a reformas en los años de prisión, sino que además, también creemos pertinentes que las cantidades tomadas como base para la defraudación sean señaladas en forma diferente.

~~Decimos señaladas en forma diferente, ya que nuestra proposición estriba no en que se aumenten o disminuyan las cantidades; nos inclinamos a favor de que sean los mismos montos pero, determinados como cuotas de salarios mínimos.~~

El sustento personal de la anterior afirmación es que si el legislador, contempla en su texto legal cuotas salariales, en sustitución de las cantidades de dinero específicas, la autoridad siempre estará adecuada a la realidad social en que se cometen los delitos; porque si la tabulación de salarios, año con año aumenta, esto significa que de igual forma, año con año, se irán modificando las cantidades por las que se considera que se comete el delito de defraudación fiscal, no quedará obsoleto el texto legal, y así no será necesario que se modifiquen en un tiempo indefinido.

Tomando como referencia el valor aproximado del salario mínimo actual, el texto propuesto sería el siguiente:

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I.** Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado **no exceda de 12,500 cuotas de salario mínimo.**
- II.** Con prisión de **tres** años a cinco años cuando el monto de lo defraudado **exceda de 12,500 cuotas de salario mínimo, pero no de 18,750 cuotas de salario mínimo**
- III.** Con prisión de **cuatro** años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere **mayor de 18,750 cuotas de salario mínimo.**

Quedando así el contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, las cantidades por el monto de lo defraudado, se actualizarían conforme el salario mínimo general va en aumento, y traería consigo el que no fuese necesario que el artículo se modificara, en esa parte, por un lapso de tiempo considerable, hasta en tanto la autoridad considere que esas cantidades ya no van acorde a las circunstancias y necesidades de ella como órgano administrador y de nosotros como ciudadanos que recibimos beneficios por la recaudación fiscal.

Otro punto que también conviene comentar, es el del delito de defraudación fiscal calificada; en cuanto a la sanción, la que hasta ahora señala el Código Fiscal de la Federación, que es aumentada en la mitad de la que corresponde al delito simple, creemos que no hay necesidad de reformarla, ya que el alcance de la sanción es acorde para adecuar una conducta que es calificada.

Nuestro punto de vista, en la calificación del delito, es en el sentido de incluir una fracción en la que se contemple una circunstancia que en la práctica sucede en muchos casos.

Nos referimos a la inclusión de un apartado en el que se mencione que el delito de defraudación fiscal, también se calificará cuando quien haya sido el causante de la misma defraudación, sea no el propio contribuyente, si no el contador, cualquier persona que se encargue de llevar su contabilidad o quien tenga relación alguna para inmiscuirse en los asuntos fiscales del contribuyente y cometa la acción delictuosa.

Resulta muy comúnmente que, un contribuyente, tiene una persona que le lleva la contabilidad de sus empresas, y muchas veces,

el contribuyente, "cumple" con sus obligaciones fiscales ante esa persona, llámese contador, auxiliar, o quien sea, esto significa que el contribuyente, entrega las cantidades que adeuda ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero éste con intención talvez de ponerse unos pesos más en su bolsillo, es capaz hasta de entregar a ellos, documentos falsos, aparentando que han cumplido con su responsabilidad fiscal, haciéndose valer de artimañas con sellos falsos y una serie de actos que traen como consecuencia el que pueden recaer en el delito de defraudación fiscal.

Legalmente, nuestra legislación fiscal, no ha dejado de contemplar la responsabilidad para estas personas, tal como lo establece el artículo 26 del propio Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Son responsables con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión...
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o en su caso haber recibido copia del dictamen respectivo.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente...
- XIII. Las empresas residente en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes...
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por

residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

- XV. La sociedades que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicios turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero...
- XVI. Derogada.
- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con la actividades realizadas por el asociante..."

Del trascrito anterior, se manifiesta que en efecto, nuestro Código Fiscal, no omite considerar la responsabilidad de quienes de una u otra forma tengan alguna implicación por la falta de cumplimiento de la obligación fiscal, pero como es de tomarse también del propio artículo, esta responsabilidad solidaria solo se implica en el procedimiento administrativo, dejando vacío el espacio de la responsabilidad penal.

Esta responsabilidad administrativa, deriva del contexto del mismo artículo citado, toda vez que su contenido expresa que la responsabilidad solidaria alcanza hasta el monto de las contribuciones omitidas, caso por el que si hablamos de una acción delictuosa, solo el contribuyente tendrá que rendir cuentas ante la autoridad penal, y la solidaridad tomará presencia solo en las actuaciones ante la autoridad administrativa, punto que nos parece por demás desigual para la consideración que venimos manifestando.

La desigualdad sería tomada solo en el sentido de implicar a una de las personas que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación incluye, exclusivamente en el caso que nos ocupa en el delito de defraudación fiscal, cuando ésta sea la directamente responsable de la acción delictuosa, es decir, el contribuyente ante esta persona cumplió con sus obligaciones fiscales, más no así lo hizo éste a quien se le confió, quedando la autoridad fiscal sin recibir las contribuciones que son obligación del contribuyente.

Por eso, expresábamos nuestro parecer en el sentido de que la calificación del delito de defraudación fiscal, incluya en una de sus fracciones que si se comprueba que el ilícito lo cometió solamente la persona a quien se le dio la encomienda de enterarlo ante la autoridad fiscal, se deje al contribuyente, sin culpabilidad.

Por lo tanto, nuestra propuesta para la redacción del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en los párrafos en que se contiene la calificativa del delito de defraudación fiscal, tomando en cuenta el texto propuesto anticipadamente en el que se sugiere la eliminación del término "se origine por" tenemos la siguiente:

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando:

- a) Se usen documento falsos.
- b) Se omita expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Se manifiesten datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No se lleven los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Se omitan contribuciones retenidas o recaudadas.

Agregando un inciso que señale:

- f) Se cometa por alguna de las personas mencionadas en el artículo 26 de este Código, sin conocimiento del contribuyente siendo responsable solamente la persona que tenga implicación directa con la comisión del delito.

Siguiendo en el renglón de la calificación del delito, hemos de decir que, en efecto, al hablar de la práctica delictuosa, la mayoría de los delitos de defraudación fiscal, son del tipo calificado, situación que nos hace pensar ¿Qué tan conveniente será que exista tipificado en el Código Fiscal de la Federación, el delito de defraudación simple?

Por supuesto que si el legislador, ha puesto las consideraciones generales para el delito de defraudación fiscal simple, es porque tiene un sentido legal, ya que en el señala las condiciones que configuran el tipo legal del delito; sin embargo, como ya lo dijimos, en la práctica casi todos los delitos de defraudación fiscal que se cometen, son calificados,

ya que en su gran dimensión no solo cumplen el tipo general, sino que se acompañan de algún o mejor dicho de algunos apartados de la calificativa, si no es que todos a la vez.

Nuestro punto comentado, va encaminado a que el delito de defraudación fiscal sea considerado con las descripciones del delito simple y calificado en conjunto, y considerar las sanciones que se tiene en el calificado, es decir que al tipo legal de la defraudación simple, se agreguen las del calificado, y se tipifique solo en la primera de sus acepciones.

Esto en razón de lo que ya comentamos, la mayoría, en su comisión son calificados, esto se sustenta con el dicho de Ponce Rivera, que en su libro de la Responsabilidad Fiscal Penal expresa:

"Normalmente quien comete defraudación fiscal, lo hace utilizando documentos falsos, omitiendo expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que realiza, y asentando datos falsos en los sistemas y registros contables que está obligado a llevar, por lo que casi en todos los casos, la defraudación fiscal será calificada".⁹²

Al tomar el delito solo con la calificación, tendríamos pues que en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se tenga la redacción inicial, en el cual se describe el tipo, agregándole las calificativas, y reformando las sanciones por las que contiene también el delito calificado.

De esta forma, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, quedaría, considerando las modificaciones que hemos venido expresando, de la siguiente manera:

Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de uno o más engaños, o aprovechamiento de el error o errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, pudiendo también acompañarse de alguna de las siguientes acciones: Usar documentos falsos; omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos; manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le corresponden; no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las

⁹² P.65.

disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros; omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando en la comisión del delito, sea responsable solamente alguna de las personas mencionadas en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, si así se comprobare en el juicio, el contribuyente se eximirá de responsabilidad.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I.** Con prisión de **cinco** meses a **tres** años, cuando el monto de lo defraudado **no exceda de 12,500 cuotas de salario mínimo.**
- II.** Con prisión de **cuatro** años a **ocho** años cuando el monto de lo defraudado **exceda de 12,500 cuotas de salario mínimo, pero no de 18,750 cuotas de salario mínimo**
- III.** Con prisión de **cinco** años a **once** años cuando el monto de lo defraudado fuere **mayor de 18,750 cuotas de salario mínimo.**

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de **dos años a trece años** de prisión.

Con la adhesión de los dos apartados del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que incluyen la simple y la calificada, así como la inclusión de las penas para ambas de la calificativa, pretendemos absorber el hecho de que en la práctica es difícil que se da la acción simple, por las razones que ya se expusieron, además de que como bien lo expresa el citado autor Ponce Rivera: " ¿Cómo puede un contribuyente ENGAÑAR A LA AUTORIDAD FISCAL, y cometer el delito de defraudación fiscal, si solo usa documentos auténticos y verdaderos, si expide comprobantes por todas sus actividades, y sí asienta datos verdaderos en sus sistemas y registros contables? Un contribuyente que así actúe, difícilmente podrá engañar a la autoridad fiscal, a menos que el engaño lo realice únicamente en su declaración de contribuciones, caso en el cual dicho engaño será fácilmente detectado y demostrado por la autoridad fiscal, por lo que el defraudador fiscal no tendrá defensa alguna, ya que la comisión de este delito se demostrará con su propia contabilidad, misma que no coincidirá con el contenido de su declaración de impuestos, ya sea provisional, definitiva o del ejercicio, por lo que al

no tener defensa, en un proceso penal sumario, en breve plazo ya se encontrará sentenciado y condenado como culpable".⁹³

Por las razones descritas en los puntos anteriores, hacemos resaltar la importancia de que es necesaria una reforma en esa parte del artículo 108, sumando el delito para configurar uno solo, sin la calificativa, en los comentarios siguientes, expondremos más ampliamente los sustentos por lo que debieran hacerse tales modificaciones.

1. Inclusión de sanciones pecuniarias.

Sabemos que los legisladores en materia penal, incluyen en las sanciones que derivarán de una sentencia para el o los inculpados, sanciones de carácter pecuniario, es decir, quien comete un ilícito, además de otras sanciones que pudieran sobrevenir por ese cometido, se hace acreedor al pago de una cantidad económica, aunque no es la más temida de las sanciones; porque por supuesto es la pérdida de la libertad, manifestada en la reclusión en una cárcel, la que más "miedo" causa a las personas, pero la pecuniaria si es en un rango considerable, una pena que trae aparejada un cierto temor, por el hecho de que repercute en el bolsillo o en el patrimonio de quien comete las acciones contrarias a la ley.

De antemano se sabe, que las actuaciones fiscales, no escapan de las sanciones como ya lo hemos venido señalando anteriormente, pero éstas tiene una serie de implicaciones fiscales y penales que conviene se comenten, y además se señalen las adecuaciones que consideramos pertinentes.

a) Consideración legal actual para la multa y la reparación del daño en el Código Fiscal de la Federación.

Nuestra atención en el estudio, es en materia penal y fiscal, y es ahora donde cabe señalar algunos puntos que implican ambas, en lo referente a la multa y a la reparación del daño.

⁹³ Ibidem. p. 69.

Primeramente señalaremos en que consisten cada una de ellas, para de esta forma poder deslindar las consideraciones legales tanto fiscales como penales que al respecto merecen cada una de ellas.

La multa se define como "sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentra autorizada para imponerla.

En el orden jurídico puede considerarse como una corrección disciplinaria, como una sanción gubernativa, como una pena...".⁹⁴

La reparación de daños es "una indemnización entregada a quien los ha sufrido por la persona que resulte responsable de ellos".⁹⁵

Una vez que hemos señalado en que consisten cada uno, es pertinente decir que penalmente hablando, cuando la autoridad judicial dicta una sentencia, en ella puede condenar al inculcado a una o varias sanciones por un mismo delito, y esto lo hace con el criterio legal que corresponde, señalado por el artículo 24 del Código Penal Federal, en el cual se señalan las penas y medidas de seguridad que un juzgador puede imponer en una sentencia.

El artículo citado tiene el siguiente contenido:

" Las penas y medidas de seguridad son:

- I. Prisión.
- II. Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo a favor de la comunidad.
- III. Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos.
- IV. Confinamiento.
- V. Prohibición de ir a lugar determinado.
- VI. Sanción pecuniaria.
- VII. Derogado.

⁹⁴ Pina Vara, Rafael de. Op. cit. p. 355.

⁹⁵ Ibidem p 427

- VIII. Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito.
- IX. Amonestación.
- X. Apercibimiento.
- XI. Caución de no ofender.
- XII. Suspensión o privación de derechos.
- XIII. Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos.
- XIV. Publicación especial de sentencia.
- XV. Vigilancia de la autoridad.
- XVI. Suspensión o disolución de sociedades.
- XVII. Medidas tutelares para menores.
- XVIII. Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

La condición única, para que dicha autoridad pueda imponer una o varias sanciones por un delito, es que sea ventilado en el mismo juicio, ya que si no se contravendría lo dispuesto en el artículo 23 de nuestra Carta Magna que señala "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito".

Como dijimos la autoridad juzgadora penalmente puede imputar una o varias sanciones para la comisión de delitos, pero fiscalmente hablando, para lo que corresponde a los delitos fiscales en su procedimiento penal, la autoridad judicial, tiene excepción para el caso de sentenciar con sanciones pecuniarias.

Lo anterior tiene su fundamento jurídico en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que expresa textualmente:

" En los delitos fiscales la autoridad judicial, no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes

fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal”.

De este escrito legal, notorio es que tratándose de delitos fiscales, la autoridad que lo juzga penalmente, no puede señalar sanciones económicas, tal como lo expresa el Código Fiscal de la Federación y debe centrar su atención en la privación de la libertad como parte fundamental en su sentencia.

En este sentido, Mabarak Cerecedo, opina: “El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, dispone que en toda sentencia dictada por un juez por algún delito fiscal, aquel deberá abstenerse de imponer sanciones pecuniarias. Esta limitación legal que se impone al juez se deriva del hecho de que con apoyo en el artículo 24 del Código Penal, dentro de las penas susceptibles de ser aplicadas por la autoridad judicial, está contemplada en el punto 6 la multa. Sin embargo, atentos a lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 14 constitucional, no sería suficiente la existencia del punto 6 del artículo 24 del precitado Código Penal, para que en la sentencia que un juez dicta en un proceso penal-fiscal se pudiera, además de la pena privativa de libertad, imponer una sanción económica. Para ello sería además fundamentalmente necesario que el precepto legal que contiene el tipo delictivo y la pena aplicable, autorizara expresamente la imposición de la multa, situación que no acontece en ninguno de los preceptos del capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, que comprende precisamente los delitos fiscales”.⁹⁶

Por lo tanto, en el caso de los delitos fiscales, propiamente el de defraudación fiscal que forma la parte central de nuestro estudio, nos encontramos con dos acciones legales diferentes, pues como ya dijimos, a la autoridad judicial no se le permite sentenciar con carácter económico, y se limita solamente a castigar con cualquiera de las otras sanciones establecidas en el Código Penal; pero esto no significa que entonces el contribuyente que realizó el ilícito no vaya a ser sancionado con alguna multa, o con recargos, porque si bien es cierto que implica un procedimiento penal, en el que la sanción derivada se refiere a la pérdida de la libertad del actor del delito, también lo es que además de ese procedimiento, deriva otro que es administrativo, es decir, la Secretaría de Hacienda, tiene derecho independientemente del proceso penal, a cobrar lo que el contribuyente omitió fiscalmente, y más aún, no solo cobra lo debido sino que también debe incluir una multa por las

⁹⁶ Op cit. p p 202 y 203

omisiones, así como los recargos y actualizaciones por la morosidad del causante.

Así que, nos enfrentamos a dos procesos distintos para el contribuyente que comete el delito de defraudación fiscal, situación que hace aún más agotadora la labor de la autoridad hacendaria, ya que en su caso debe estar presente, mediante su respectivo representante en ambos procedimientos.

Por esta dualidad de procesos en los que se ven involucrados tanto el inculpado como la autoridad fiscal, señalaremos a continuación, si es o no pertinente el que las sanciones comentadas, tengan injerencia solamente de carácter penal, analizando los propios textos que las tienen incluidas.

b) La reparación del daño y la multa en el procedimiento penal para la defraudación fiscal.

En los comentarios anteriores, dejamos asentado que de acuerdo al criterio jurídico fiscal que el código de la materia establece, fundamentado en su artículo 94, la autoridad judicial no debe establecer sanciones de carácter pecuniario, están reservadas éstas para la propia autoridad fiscal mediante un procedimiento de carácter administrativo.

Antes de adentrarnos en el sustento personal con respecto a la multa y la reparación del daño, para que sean puestas jurídicamente en las manos de la autoridad penal, en el caso de los delitos fiscales, haremos una explicación general de cual es el tratamiento jurídico fiscal y penal que ambos tienen.

En el caso de la reparación del daño, fiscalmente hablando, no tiene un contenido con el nombre propiamente dicho, en cambio la multa, si está señalada como una sanción de carácter fiscal.

Por lo que se refiere a la multa, sobre este punto encontramos que "ha sido considerada por algunos autores, como una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o predominantemente reparatorio".⁹⁷

Según Otto Mayer, la multa no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino que también existe una ventaja para el tesoro público; el fisco debe beneficiarse con ella".⁹⁸

⁹⁷ Lomeli, Cerezo, Margarita Op. cit. p. 167

⁹⁸ Cit pos Idem

Sin embargo, aunque la reparación del daño no tiene existencia fiscal, a la multa, en esta materia se le ha dado ese carácter doctrinalmente hablando, es decir se dice que la multa tiene como objetivo que el daño causado al fisco sea reparado en cierta manera, aunque para otros su carácter es de indemnización, pero de cualquier forma se acerca al fin establecido en el orden penal, ya que su cumplimiento se encamina a que se otorgue una cantidad económica en beneficio del afectado, en este caso el fisco.

Otros, como Bielsa opinan que la multa tiene en el ámbito administrativo un carácter disciplinario y reintegratorio, " la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objetivo es, en cierto modo "disciplinario", lo que explica por qué cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte que interviene. Pero su relativo carácter o fin de indemnización es indudable, y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Hay mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente".⁹⁹

En nuestra opinión, no es la multa, un acto reparatorio, más bien es una indemnización, por llamarlo de alguna manera, de carácter económico, con la que se sanciona a quien comete un ilícito, y la otorga en beneficio del perjudicado por el hecho de haber incumplido con su obligación.

Lo importante en este comentario, más que determinar cual es el carácter de la multa, es establecer que de hecho tanto en el orden fiscal, como en el penal, ésta tiene plena existencia.

Dicho lo anterior, y reiterando nuestra afirmación, la reparación del daño, no tiene crédito como tal en el ámbito fiscal, pero si tomamos en cuenta cual es su contenido penal, podremos observar que en el orden jurídico tiene semejanza, ya que en el procedimiento administrativo, la autoridad fiscal tiene derecho de cobrar la cantidad que no fue pagada, y la reparación del daño, en el orden penal tiende a "la restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma", según lo establece el artículo 30 del Código Penal Federal.

⁹⁹ Cit pos Ibidem p 168

Entonces, podemos comparar en estos campos jurídicos el pago de lo que se le debe al fisco en el orden administrativo, con la reparación del daño en el ámbito penal.

Por lo que se puede decir, que ambos tiene injerencia en una y en otra materia, talvez no se dan exactamente el uno y el otro en las dos materias, pero en sentido comparativo, pueden integrarse; esta afirmación viene a colación, porque nuestro criterio, se enfoca a considerar, que a la autoridad penal se le otorgue la capacidad jurídica de que en los delitos fiscales pueda determinar sanciones pecuniarias, por ello proponemos que el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación sea derogado, o en su defecto modificado para que en el orden penal el juzgador pueda señalar como sanción una cantidad económica.

Ahora bien, ¿en qué sustentamos nuestro dicho?, nuestro parecer se inclina por pensar que primeramente, es cierto que nuestra Constitución señala la posibilidad de anteponer juicios de orden penal y de orden administrativo, situación en la que se fundamenta que la autoridad fiscal pueda entablar un juicio de tal carácter y otro la autoridad penal en el ámbito de los delitos fiscales, pero también debemos tomar en cuenta que por economía procesal, la autoridad fiscal, debiera dejar en manos de la penal la carga que deriva por los delitos fiscales.

La función jurisdiccional, tiene un carácter de decisión de derecho plena, por lo que sin dudar, se reviste para sí de una capacidad para sancionar en su campo de acción, por lo que sería pertinente que la autoridad administrativa, se avocara a cumplir solo como parte perjudicada en el juicio penal, dejando que la autoridad juzgadora penalmente, también se encargue de establecer la multa y la reparación del daño que deba otorgarse a ella por el menoscabo sufrido.

Lo llamamos por economía procesal, ya que todo se ventilaría en un solo juicio, dejando de ser engorroso no solo para la autoridad fiscal sino para el mismo contribuyente, además de que el hecho de que se ventile en el orden penal, pudiera traer aparejado el cumplimiento inmediato, ya que el temor a la acción penal hace que la sentencia al ser ejecutada se cumpla en la mayor parte de los asuntos.

También es importante señalar que en el caso de que no se cumpliera la ejecución de la sentencia, entonces la autoridad fiscal tendría su participación jurídica como tal, ya que como lo establece el artículo 37 del Código Penal Federal, "La reparación del daño se

mandará hacer efectiva, en la misma forma que la multa. Una vez que la sentencia que imponga tal reparación cause ejecutoria, el tribunal que la haya pronunciado remitirá de inmediato copia certificada de ella a la autoridad fiscal competente y ésta, dentro de los tres días siguientes a la recepción de dicha copia, iniciará el procedimiento económico-coactivo, notificando de ello a la persona en cuyo favor se haya decretado, o a su representante”.

Por lo tanto, si la autoridad penal puede hacer efectiva las sanciones pecuniarias, en los delitos fiscales, la autoridad administrativa, tiene la posibilidad de que se cumpla en dicha materia, al ejecutar la sentencia, y no esperar a que se ventile todo el procedimiento administrativo, y en el caso de que no se diera su cumplimiento en la ejecución, entonces sería la única parte en la que tendría que participar legalmente.

Si de la forma en que lo manifestamos, a la autoridad penal se le otorga la completa potestad de poder sancionar con la multa y la reparación del daño en los delitos fiscales, entonces tendría que atender a la aplicación de los artículos 29 y 30 , entre otros, considerando a éstos los más importantes , mismos que es pertinente señalar en su contenido.

Por lo que corresponde al artículo 29 del Código citado, éste señala, en la parte que nos interesa comentar para la posible aplicación en la materia fiscal: “la sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado que se fijará por días multa, los cuales no podrá exceder de quinientos, salvo los casos que la propia ley señale. El día multa equivale a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, tomando en cuenta todos sus ingresos...”.

Y el artículo 30 expresa: La reparación del daño comprende:

- I. La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma;
- II. La indemnización del daño material y moral causado...
- III. El resarcimiento de los perjuicios ocasionados.

Con respecto a la multa, consideramos que existen algunos inconvenientes para el fisco, mismos que serán comentados en la parte final del siguiente punto.

2. Beneficios y perjuicios para el Fisco.

En general hemos hecho diversas propuestas para reformar algunas condiciones contenidas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es un hecho que talvez no todas beneficien al fisco, por ello queremos referirnos a cada uno citando sus beneficios o perjuicios en general.

Queremos referirnos primeramente al que señala la modificación de la sanción para el delito, en el que proponemos que los años contenidos en las fracciones II, III y última parte del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación sean cambiados, consideramos que en efecto como ya lo referimos, esto traería como consecuencia que no se ejercieran acciones de injusticia, para los que cometen el delito, ya que se evitaría que por cantidades menores de defraudación, se sentencie a mayor cantidad de años de prisión.

Este precepto, trae consigo para el fisco una acción que podemos llamar de beneficio, ya que se evitaría el hecho de que se sancione con "injusticias", y además sería una situación de ejemplo para que los demás contribuyentes, eviten por intimidación de la sanción cometer el delito de defraudación fiscal; ya que en la propuesta se aumentan las sanciones para algunos de los apartados.

En este apartado también establecimos el aumento de sanción para el caso de que la cantidad defraudada no pudiera ser determinada. En el contexto que hasta ahora prevalece, nuestro Código Fiscal señala para ello una pena de tres meses a seis años, sanción que puede considerarse intermedia entre las que se tienen para las que si especifican cantidad establecida en el monto de la defraudación, en efecto esta circunstancia atiende a que de cierta manera el derecho penal tiene una inclinación protectora, sin embargo, nuestro sustento va más hacia ser severos, porque en el caso de la defraudación fiscal, consideramos que si la cantidad defraudada no puede determinarse puede atender a que se trata de cantidades estratosféricas, y pudiera darse el caso de que por ejemplo, algún contribuyente, que sabe que está mal obrando fiscalmente, realice actuaciones que vayan en contra de la Secretaría de Hacienda, como destruir los documentos de contabilidad, para que no puedan determinarse las cantidades que

omitió pagar, y en este caso, pensamos que no sería justo que a quien si se le demostró la cantidad por la que cometió el ilícito, merezca una pena mayor en algunos casos, que aquel quien posiblemente defraudó por más, pero no se le puede determinar.

Quien se atreve a desafiar a la autoridad fiscal, no lo haría por una cantidad que no valiera la pena, se arriesga por todo y con todas las artimañas que de por medio sobrevengan para cumplir su objetivo.

Si esta realidad fiscal se toma en cuenta, la autoridad, estaría puesta en un nivel jurídico en el que se podría evitar que los contribuyentes se procuraran para sí el uso de "adecuaciones" en los preceptos legales, porque como ya hemos dicho, quien va a defraudar, es capaz de todo, sabiendo que existe una "coladera", para obtener una menor sanción o inclusive librarse de ella.

También dejamos asentado que se diera por acción legal establecida en el Código Fiscal, que el delito de defraudación fiscal, fuera terminantemente de carácter doloso, como ya explicamos, está considerado dentro de éstos, ya que no está señalado en los que son culposos, pero también explicamos que en el procedimiento penal debe ser demostrada la intención de causar un menoscabo, en este caso a la Secretaría de Hacienda, punto que si no se comprueba, deja de tener la existencia del delito; pero en este caso, talvez pudiera ser factible que siendo el actor de lo ilícito, por dejar esa posibilidad de demostrar la no intención de dañar, el delito, que verdaderamente lo es, quede impune; acto que perjudica de por sí a la autoridad fiscal, de forma tal que el hecho de que se considere el aspecto del dolo para la tipificación de la comisión delictuosa, hace que la autoridad se proteja y no queden sin castigo aquellos quienes hayan cometido el delito.

Otra de las situaciones que merece ser comentada es la relativa a considerar las cantidades que forman parte para determinar el monto de lo defraudado, nuestra sugerencia se enfoca a que tales cantidades se señalen no en un monto de dinero específico, sino en cuotas salariales.

La pospuesta mencionada, traería un beneficio trascendente para el fisco, ya que si las cantidades por las que se cuantificarían son puestas en cuotas salariales, tendríamos que la autoridad recibiría un beneficio terminantemente señalado, porque se actualizaría igual que se van incrementando las tabulaciones salariales.

Aunque en nuestra realidad social, sabemos que el incremento salarial anual es mínimo, esto podría traer un desmerecimiento para la autoridad fiscal, pero viéndolo desde el punto de vista jurídico, en donde encontramos que los preceptos legales no cambian cada año, entonces si podemos afirmar que la Secretaría de Hacienda con un precepto legal como el que proponemos obtiene un beneficio, ya que el monto de las cantidades que se toman en cuenta para la defraudación fiscal, irían en aumento, por lo que estarían cambiando conforme a la tabla de salarios anuales; esto evitaría un trabajo legislativo constante en ese sentido, ya que por lo menos en las cantidades se renovarían por sí mismo.

Por lo que se expresa de la calificativa del delito, consideramos que el beneficio para el fisco sería en el sentido de que ya no habría lugar a dudas en el procedimiento, porque puede ser que de primera mano, el delito parezca ser simple, y si el juzgador no reconsidera, la pena se encuadra en ese tipo, y en cambio si expresa el delito de defraudación fiscal, tomando en cuenta las circunstancias de la calificativa para el delito simple o general y con las sanciones que la propia calificativa contiene, ya no estaría en la divergencia de que si es o no calificado, porque de cualquier manera ya se incluiría la descripción completa del tipo en el delito simple.

Además también es importante, tanto para el fisco como para el contribuyente, el que se incluya la parte en que se responsabiliza a las personas que tienen injerencia en la contabilidad o en los negocios en general del contribuyente, cuando son ellos y no el propio obligado los que incumplen con las obligaciones del otro, la dificultad sería tal vez el poder comprobar que efectivamente fueron esas personas y no el causante fiscal quienes incurrieron en el delito; pero por supuesto no es imposible; esto traería como consecuencia, que al tener implicación penal, frenaría en cierta medida el alto índice de "defraudadores fiscales", que están dentro de las empresas o negocios de los contribuyentes, porque el hecho de que hasta ahora, solo tengan responsabilidad solidaria en materia administrativa y no impliquen lo penal, trae consigo que constantemente estafen a sus clientes y a costa de ellos y perjudicándolos hasta el punto de tocar la acción penal, sigan haciendo de las suyas, con esta inclusión que proponemos, pensamos que se estancaría la defraudación por terceros.

En lo concerniente a la multa y a la reparación del daño, ya expusimos que serían de beneficio para el fisco por manifestarse una economía procesal, al ser solamente un juicio de orden penal el que se ventilaría, eliminando el de orden administrativo, con las razones que también ya se señalaron en el punto anterior.

Con todo y que es bueno que se de un solo trámite legal, con respecto a la multa existen algunos inconvenientes, si no se establece un criterio de reforma en materia fiscal, ya que derivado del propio artículo 29 del Código Penal Federal, se establece que la multa no puede exceder de 500 días multa, situación que dejaría en desventaja de percepción a la autoridad fiscal, ya que si la multa es aplicada en el orden administrativo tal vez podría ser mayor a la que obtendría en la acción penal.

Por ello, sería conveniente establecer en el Código Fiscal, un apartado en el que se determine cuales serían las cantidades que pudieran señalarse para los delitos fiscales, sin dejar de observar el aspecto constitucional de que las multas excesivas están prohibidas.

Entonces, sería conveniente hacer una revisión completa, para señalar, que sea factible que la autoridad penal sentencie con sanciones pecuniarias, dejando abierta la posibilidad de que en caso de ser necesario, en el campo de la defraudación fiscal éstas sean de mayor cuantía, por tratarse de un delito en el que el perjuicio causado al fisco es eminentemente económico.

En nuestra consideración personal, en el punto que venimos analizando, incluyendo desde la configuración de un tipo legal diferente al actual, así como lo que toca a las sanciones de la defraudación fiscal, estamos en el entendido de que con lo que hemos expuesto, se agotan los objetivos que nos hemos trazado para este estudio; y con ello se da por hecho el que se castigue en la mayor severidad posible a quien perjudique al desarrollo fiscal y social del Estado.

CONCLUSIONES

El Estado, en su carácter de autoridad fiscal, debe de hacerse llegar de los medios necesarios para que pueda tener una existencia social y jurídica; en esta subsistencia, se pone de manifiesto que la forma primordial para realizarlo es a través del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, ya que con las contribuciones de los ciudadanos, el Estado puede otorgar los servicios públicos necesarios para la sociedad.

Aunque como seres sociales, en el pleno uso de nuestras capacidades, conocemos también nuestras obligaciones, cierto es que a sabiendas de que tenemos una responsabilidad fiscal frente al Estado; cuando se tiene el carácter de contribuyente, se hace todo lo que este alcance para no cumplir con el pago de las contribuciones, o bien hacer parecer que se cumple, haciendo valer acciones que en apariencia, son acordes al orden legal, pero en la realidad jurídica, no lo son.

Es precisamente en esta parte en la que la autoridad fiscal, debe poner un empeño mayor, primero para tratar de convencer para que quien tenga obligación cumpla con ella, sin tratar de evadirlas. Una forma sería a través de una política o cultura fiscal en la que los contribuyentes asistan al cumplimiento de su deber pensando en que obtendrán un beneficio, con ello, y que en efecto así sea.

No cabe duda que el propio Estado ha tratado en lo mayor de lo posible de hacer más fácil las formas para contribuir, dado el caso de los grandes avances tecnológicos con los que ahora, el propio contribuyente determina sus contribuciones y acude a liquidarlas, con esto se han tratado de otorgar beneficios para el lado del contribuyente, pero queda claro también que por esto, el mismo obligado tiene facilidades para incumplir o para hacer parecer que cumple, aprovechándose y engañando a la autoridad.

Dadas las circunstancias, por las que los contribuyentes omiten el pago de sus obligaciones fiscales, y la necesidad de existencia del Estado y la sociedad, el legislador en materia fiscal se ve obligado a incluir un apartado en el que no solamente se sancione por la vía administrativa, si no que va más allá y llega hasta el orden penal, es decir, crea el apartado de los delitos fiscales, para que quien incurra en alguno de ellos, sea juzgado por la autoridad penal, esto ha sido un acierto, pues con ello se ha evitado en gran medida que el contribuyente incurra en ellos, sin embargo de cualquier forma, éste espera que haya un "caminito" para aprovecharse de el y hacer ciertas acciones que le

beneficien y por supuesto perjudican al Estado en su carácter de autoridad fiscal.

En este sentido, señalamos nuestro interés en el delito de defraudación fiscal, contenido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Dejamos de manifiesto que éste contiene algunos defectos que deben ser tomados en cuenta para poder tener un tipo que vaya acorde a las circunstancias jurídico fiscales que se viven actualmente.

Para poder establecer los defectos a que nos referimos en el párrafo anterior, es indispensable señalar el contenido del citado artículo, mismo que expresa textualmente: "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".

De este texto derivamos que es importante para la protección del fisco federal y el impedimento de que algún contribuyente pueda escapar de las manos de la ley penal, se reforme la expresión engaños y errores, ya que si el contenido expresa dichas actos en plural, así deben ser cometidos para que se tipifique el delito, circunstancia que deja cabida para que si un contribuyente hace uso de un solo error o un solo engaño, no se encuentre en la comisión delictuosa, por lo que nuestro criterio se expresa a favor de que sea "uso de uno o más engaños y aprovechamiento de uno o más errores, y es que no podemos negar que el contribuyente solo espera una "ventanilla" por donde salir del alcance de la ley, buscando un beneficio propio, y sobre todo en la materia fiscal en la que hablamos de cuestiones de dinero; si se toma el texto actual del artículo para el que proponemos la modificación, si se diera el uso de un solo engaño o aprovechamiento, quien así lo hiciera, solo estaría cometiendo una infracción administrativa, punto que a nuestro juicio, no debe ser tomado solo como infracción, puesto que el hecho que se comete es de daño y perjuicio al fisco, y la ley debe ir más allá, es decir considerarlo como delito por una sola actuación y no por la pluralidad de ellas.

Además consideramos que la omisión total o parcial de alguna contribución, también debiera ser tipificada como delito si el contribuyente la realiza en tres o más ocasiones, ya que es eminente el daño que con este acto se está causando al fisco.

Es menester también que se implique el delito como doloso, porque aunque en la ley está considerado como tal, en el momento en que se ventilan los juicios ante la autoridad penal, debe probarse plenamente que no hubo la intención de cometer el delito, punto que también tiene puerta abierta para que el inculpado, con una buena defensa, demuestre que no hubo intención, cuando en realidad es lo contrario, y quedar jurídicamente libre de culpa alguna por el delito cometido; nos inclinamos a favor de pensar que quien comete un delito de defraudación fiscal, lo hace con el pleno conocimiento de causa, es decir, lo maquina, lo planea y lo comete, tratando por todos los medios de aparentar que ante la autoridad todo está en orden, pero si sucede que la autoridad lo descubre, no es una nueva noticia para el contribuyente, de antemano sabe que actuó con intención de hacerse un bien para sí, ocasionando un perjuicio al fisco, por lo que ésta debe darse por contenida al cometerse el ilícito.

Primordial es, además eliminar la calificativa del delito y adherirla a la comisión simple del mismo, ya que en la práctica todos los delitos de defraudación fiscal se acompañan por alguno de los accesorios que se describen en el calificación, y agregar además el que se enjuicie penalmente a los colaboradores fiscales del contribuyente, cuando sean ellos los causantes del delito, previa comprobación del contribuyente de que él no tuvo que ver con la acción delictuosa.

De esta forma, el delito de defraudación fiscal deberá constar de un tipo penal de carácter simple, incluyendo en el las sanciones que para la calificativa se determinan, con el objetivo de que sea mayor la penalidad para quien cometa dicho delito; con ello pretendemos que hasta cierto punto, se reduzca el índice de defraudadores fiscales, ya que el carácter intimidatorio de la sanción puede tener dicho efecto.

Es importante también que con el mismo objetivo que es el punto central de nuestro trabajo, es decir, establecer un tipo legal acorde a las necesidades sociales, y protegiendo al fisco en el mayor de los casos, y con ello sancionando a quien infrinja la condiciones legales de carácter fiscal, se reformen en materia de sanciones los años contemplados en sus incisos correspondientes, reforma que se implicaría siempre y cuando quedara la defraudación fiscal simple y separada la calificación del mismo, punto en que ya comentamos sería más conveniente considerarlos como defraudación simple solamente.

Si en efecto, no se asume la calificativa del delito con el simple, esta reforma que comentamos en el párrafo anterior es indispensable ya que si no se incluye, cabe la posibilidad de que se juzgue con sanciones

mayores, los montos menores por los que se cometió la defraudación y viceversa y entonces estaríamos contrariando el sentido de la justicia que debe prevalecer en todo orden de derecho.

Ahora bien, también, al dejar o bien adherir la calificativa en el delito simple, deberá eliminarse el término se origine por... contenido en el apartado que se comenta ya que esta afirmación trae consigo el que el contribuyente pueda hacerse valer de maniobras para demostrar que el uso de alguno de los apartados descrito en la calificativa del delito, fue utilizado después de la comisión del delito en su acepción de simple, dejando al juzgador en la posibilidad de sentencia solo por ese hecho y no por las penas que señala la calificativa del mismo.

Otro punto que no deja de tener trascendencia según nuestro punto de vista, es el de incluir en la tipificación del delito a las personas que se encarguen de llevar la contabilidad de los contribuyentes. Nuestra postura se torna en el sentido de que a ellos, cuando sean los responsables del delito, se les castigue penalmente, y si son solo ellos los que cometieron el delito de defraudación fiscal, se exima de responsabilidad al causante del impuesto, previa comprobación de ello.

También se hace importante, incluir algunas modificaciones en las sanciones, como ya se comento en forma breve en lo anterior señalando que se incluyan las sanciones de la calificación del delito en el delito simple adicionado con la calificación, así, puede ser que el hecho de que haya un aumento en las sanciones de la defraudación fiscal simple, exista un freno por la intimidación de la pena y se cometa en menos el delito.

Otro punto referente a las sanciones es el de que se derogue o modifique el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que a la autoridad penal, se le otorgue la facultad de poder sancionar pecuniariamente en los delitos fiscales, acto que a la fecha tiene prohibido por el precepto legal antes citado.

De lo anterior, resultaría una economía procesal, ya que no tendrían que ventilarse dos juicios, uno administrativo por la autoridad fiscal y otro penal por la judicial, existiendo también la consecuencia de que en un solo procedimiento, la autoridad fiscal podría cobrar el daño que se le causó.

La modificación en el tipo propuesta, así como la modificación a las sanciones y a cada uno de los apartados que en general hemos señalado, daría una mayor estabilidad a la autoridad fiscal, así como

limitaciones o candados puestos para que los contribuyentes traten en lo mayor de lo posible de cumplir con sus responsabilidades fiscales sin burlar a la propia autoridad, y por consecuencia se protegerán también los intereses de todos los que conformamos la sociedad en general y tenemos el derecho de gozar de los servicios públicos que el Estado está obligado a otorgar; la actuación fiscal y social, está ligada entre tres aspectos, uno es el de la autoridad, otro el del contribuyente y por último el del individuo que forma parte del conglomerado social en general, por lo que es indispensable que cada uno cumpla su papel en las condiciones legales que los preceptos jurídicos señalan para acercarnos a un estado de derecho fiscal y social pleno.

Nuestra postura, al mostrar una severidad en la imposición de sanciones y al sugerir una serie de modificaciones que también contiene una acción fuerte para tipificar al delito, pueden mostrarse únicamente como actividad protectora del fisco, no siendo así, ya que con lo que en nuestro estudio hemos puesto como alternativa de modificación, estamos inclinados sobre todo a que si hay quienes cumplen con sus obligaciones fiscales, que también se castigue a quien no lo haga, puesto que todos formamos la sociedad y de nosotros depende el que su ejercicio de derecho se refleje en la práctica de los valores que como seres humanos y ciudadanos debemos realizar día con día.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

BIBLIOGRAFÍA

1. **AMUCHATEGUI** Requena, Griselda. *Derecho Penal*. Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. 2ª ed. México, D. F. 2000. 503 p. p.
 2. **ARILLA** Bas, Fernando. *Derecho Penal. Parte General*. Ed. Porrúa, S.A. Primera ed. México, D. F. 2001. 350 p. p.
 3. **ARRIAGA** Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Colección Textos Universitarios. Ed. Themis. Decimoquinta ed. México, D. F. 2000. 558 p. p.
 4. **BRISEÑO** Sierra, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*. Ed. Porrúa, S. A. 2ª ed. México, D. F. 1990. 614 p. p.
 5. **CÁRDENAS** de Rodríguez, Carmen. *Pago de Impuestos en Español*. Ed. Rócar. 16ª ed. México, D. F. 1992. 313 p. p.
 6. **CÁRDENAS** Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, S.A. México, D. F. 1992. 379 p. p.
-
7. **CARRANCÁ** y Trujillo, Raúl. Raúl Carrancá y Rivas. *Derecho Penal Mexicano. Parte General*. Ed. Porrúa, S.A. Vigésima ed. México, D. F. 1999. 982 p. p.
 8. **CARRASCO** Iriarte, Hugo. *Amparo en Materia Fiscal*. Oxford University Press Harla, México, D. F. 1998. 171 p. p
 9. **CARRASCO** Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Colección Leyes Comentadas. Ed. Harla. Segunda ed. México, D. F. 1993. 482 p. p.
 10. **CARRASCO** Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press Harla, México, D. F. 1998. 543 p. p.
 11. **CORTÉS** Ibarra, Miguel Angel. *Derecho Penal Mexicano Parte General*. Ed. Porrúa, S.A. 3ª ed. México, D. F. 1981. 350 p. p.
 12. **CORTINA** Gutiérrez, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. 2ª ed. México, D. F. 1990. 223 p. p.

13. **CORTINA** Gutiérrez, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario..* Tribunal Fiscal de la Federación. 2ª ed. México, D. F. 1990. 223 p. p
14. **CUEVA**, Arturo de la. *Derecho Fiscal.* Ed. Porrúa, S.A. México, D.F. 1999. 331 p. p.
15. **DELGADILLO** Gutiérrez, Luis Alberto. *Principios de Derecho Tributario.* Ed. Limusa Noriega. 3ª ed. México, D. F. 1990. 223 p. p.
16. **DIAZ** González, Raúl. *Medios de Defensa Fiscal. "El Recurso Administrativo".* Segunda reimpresión SICCO. México, D. F. 2000. 226 p. p.
17. **DIET** Diet, Daniel. *Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias.* Ed. Pac, S.A. Primera ed. México, D. F. 1999. 458 p. p.
18. **ESTRADA** Lara, Juan M. *La Defensa Fiscal. Conceptos, Teorías y Procedimientos.* Ed. Pac, S. A. de C. V. México, D. F. 1999. 179 p. p.
19. **ESTRADA** Lara, Juan M. *La esencia del litigio fiscal: "conceptos, teorías y procedimiento".* México, D. F. 1999. 179 p. p.
-
20. **FERNÁNDEZ** Sagardi Augusto. *La Defensa Fiscal y Usted. Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados.* México, D. F. 1998. 172 p. p.
21. **FONROUGE**, Giuliani. *Procedimiento Tributario.* Ed. Depalma. 5ª ed. actualizada. Buenos Aires, Argentina. 1993. 850 p. p.
22. **GARCÍA** Belsunce Horacio. *Derecho Tributario Penal.* Edit. Depalma. Buenos Aires ,Argentina. 1985. 411 p. p.
23. **GARCÍA** Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Penal. Derecho Penal Fiscal.* Cárdenas Editor y Distribuidor. 1ª ed. México, D. F. 1982. 427 p. p.
24. **GARCÍA** Máynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho.* Ed. Porrúa, S. A. Decimo cuarta ed. México, D. F. 1987. 509 p.p.
25. **GARCÍA** Ramírez Sergio. *Los Derechos Humanos y el Derecho Penal.* Ed. Porrúa, S.A. ed. 2ª. México, D. F. 1990. 240 p. p.

26. **GLATIGNY**, Mirtha Elena. *Nuevo Régimen Penal Tributario y Provisional*. Abeledo Perrot Ediciones. Buenos Aires, Argentina. 1991 354 p. p.
27. **JARACH**, Pino. *El Hecho Punible. "Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo"*. Edit. Adeledo Perrot. 3ª. Edición. 1982. 238 p. p.
28. **JIMÉNEZ** González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario. Parte Sustantiva*. 2ª reimpresión. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C. V. México, D. F. 1993. 573 p. p.
29. **JIMÉNEZ** Huerta, Mariano. *Derecho Penal*. Ed. Porrúa, S.A. Sexta ed. México D. F. 2000. t. I 510 p. p.
30. **JIMÉNEZ** Huerta, Mariano. *Derecho Penal*. Ed. Porrúa, S.A. Sexta ed. México D. F. 2000. t. II 635 p. p.
31. **JIMÉNEZ** Illescas, Juan Manuel. *La Garantía del Interés Fiscal*. Tribunal Fiscal de la Federación. Tesis. Licenciatura en Derecho. Escuela Libre de Derecho. 297 p. p.
32. **KAYE**, Dionisio. *Derecho Procesal Fiscal*. 6ª ed. México, D. F. 2000. 464 p. p.
-
33. **LATAPÍ** Ramírez, Mariano. *Introducción al Estudio de las Contribuciones*. Mc Graw Hill. 1ª ed. México, D. F. 1999. 224 p. p.
34. **LOMELÍ** Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Ed. Porrúa, S.A. Segunda ed. México, D. F. 1997. 247 p. p
35. **MABARAK** Cerecedo Doricela. *Derecho Penal Fiscal*. Ediciones Lazcano Garza. Monterrey, N. L.1993. 259 p. p.
36. **MARGÁIN** Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Tributario*. Ed. Porrúa, S.A. Decimosegunda ed. México, D. F. 1996.354 p. p.
37. **MARGAIN** Manautov, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*. Universidad Potosina. San Luis Potosí. 1980 253 p.
38. **MARTÍNEZ** Jean, Calude. *El Fraude Fiscal*. México, D. F. 1989. 152 p. p.

39. **MOLINA** Aznar, Víctor E. *Como estar preparado ante una Auditoría Fiscal*. 5ª ed. México, D. F.. 2000. 149 p. p.
40. **MONARQUE** Ureña, Rodolfo. *Lineamientos Elementales de la Teoría General del Delito*. Ed. Porrúa, S.A. México, D. F.. 2000. 191 p. p.
41. **MUÑOZ** Conde, Francisco. *Teoría General del Delito*. Segunda ed. Ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia. 1999. 187 p. p.
42. **MUÑOZ** Narváez, Roberto A. *Manual para el Cumplimiento de Obligaciones Fiscales*. Línea Ed. Fiscal. México, D. F. 1998. 234 p. p.
43. **NAVARRINE**, Susana Camila y Rubén O. Asorey. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario: Doctrina Legislación y Jurisprudencia*. Edit. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1985. 161 p. p.
44. **ORELLANA** Wiarco, Octavio Alberto. *Curso de Derecho Penal. Parte General*. Edit. Porrúa, S.A. México, D. F. 1999. 440 p. p.
45. **ORELLANA** Wiarco, Octavio Alberto. *El Delito De Defraudación Fiscal. "Ensayo Dogmático Jurídico Penal"*. Edit. Porrúa, S. A. México, D. F. 2001. 239 p. p.
46. **ORRANTÍA** Arellano, Fernando A. *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, los Impuestos, el Presupuesto, la Ley de Ingresos, la Cuenta Pública, los Empréstitos, Estudio Constitucional*. Editorial Porrúa, S. A. 2ª ed. México, D. F. 2001. 366 p. p.
47. **PAVÓN** Vasconcelos, Francisco. *Derecho Penal Mexicano*. Editorial Porrúa, S. A. México, D. F. 1989. 387 p. p.
48. **PINA** Vara, Rafael de. *Diccionario de Derecho*. Ed. Porrúa, S.A. Decimoquinta ed. México, D. F. 1988. 509 p. p.
49. **PLASCENCIA** Villanueva, Raúl. *Teoría del Delito*. UNAM. México, D. F. 1ª ed. 1998. 297 p. p.
50. **PONCE** Rivera, Alejandro. *Estudio Práctico del Perdón Fiscal 2001, Objetivos, Requisitos, Ventajas y Desventajas*. ISEF. 1ª ed. 2001. 307 p.p.

51. **PONCE** Rivera, Alejandro. *Responsabilidad Fiscal Penal de socios, directivos, contadores, empleados y representantes legales de las personas morales*. Ediciones Fiscales ISEI. México, D. F. 1992. 182 p. p.
52. **PORRAS** y López, Armando. *Derecho Procesal Fiscal*. 3ª ed. México, D. F. 1997. 292 p. p.
53. **QUINTANA** Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yañez. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, S. A. México, D. F. 1988. 371 p. p.
54. **REYNOSO** Dávila, Roberto. *Teoría General del Delito*. Ed. Porrúa, S.A. Tercera ed. México, D. F. 1998. 362 p. p.
55. **RIVERA** Silva, Manuel. *Derecho Penal Fiscal*. Edit. Porrúa, S.A. 1ª ed. México, D. F. 1984. 146 p. p.
56. **ROSEMBUJ**, Tulio Raúl. *El hecho de contribuir*. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires, Argentina, 1975. 259 p. p.
57. **RUEDA** Heduan, Ivan. *Los siete pecados capitales en materia fiscal*. Ediciones Fiscales ISEF. México, D. F. 1992. 86 p. p.
-
58. **SALINAS** Arrambide, Pedro. *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. México, D. F. 1990. 404 p. p.
59. **SÁNCHEZ** Miranda, Arnulfo. *Fiscal 1. Aplicación Práctica del Código Fiscal*. ECAFSA. 2ª ed. México, D.F. 1998. 309 p. p.
60. **SÁNCHEZ** Pina, José de Jesús. *Código Fiscal de la Federación Comentado*. Pac Editores. 4ª ed. México, D. F. 2002. 235 p. p.
61. **SOSA** Ortiz, Alejandro. *Los Elementos del Tipo Penal. "Problemática de su acreditación"*. Ed. Porrúa, S.A. México, D. F. 1999. 269 p. p.
62. **TARANTINO**, Jacinto Roque. *Las Penalidades Tributarias*. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1983. 312 p. p.
63. **TORRES** López, Mario Alberto. *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*. Edit. Porrúa, S. A. México, D. F. 2000. 280 p. p.

64. **URBINA** Nandayapa, Arturo. *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada S. A. de C. V. Primera ed. México, D. F. 1998. 271 p. p.
65. **URBINA** Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México 2. Delitos fiscales en el Derecho Positivo Mexicano*. Tomo II. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada S. A. de C. V. 1ª ed. México, D. F. 1997. 193 p. p.
66. **URBINA** Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México 3: "Proceso Penal Tributario"* tomo III. 1ª ed. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada S. A. de C. V. México, D. F. 1997. 186 p. p.
67. **URBINA** Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México. "Contadores: Responsabilidad penal, administrativa y civil"*. Tomo IV. 1ª ed. México, D. F. 1997. 176 p. p.

Legislación.

68. **Código de Procedimientos Penales de Nuevo León**. Colección Leyes y Códigos. Anaya Editores, S.A. México, D. F. 2003.
69. **Código Federal de Procedimiento Penales**. Berbera Editores, S. A. México, D. F. 2003.
70. **Código Penal de Nuevo León**. Colección Leyes y Códigos. Anaya Editores, S.A. México, D. F. 2003.
71. **Código Penal Federal**. Berbera Editores, S. A. México, D. F. 2003.
72. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Editorial Porrúa, S.A. México, 2002.
73. **Fisco Agenda 2003**. "Código Fiscal de la Federación". Ediciones Fiscales ISEF. México. 2003.

Internet

74. **Actos y Procedimientos de control de las Obligaciones Fiscales.** www.chi.itsem.mx.investig/servpub/1.3ppt:Abril 3 del 2003. En línea.
75. **Agenda Fiscal.** <http://www.despachozarate.com.mx/agendafiscalJunio2001.asp>. 31 de Marzo. En línea.
76. **Apuntes.Delitos.** <http://www.delitos.htm>. 19 de Febrero del 2003.13 de Marzo del 2003. En línea.
77. **Centro de Estudios Fiscales.** <http://www.ceta.com.mx/CEFINDEXHTML>. Marzo 31 del 2003. En línea.
78. **Ciencia Política.** www.uas.mx/departamentos/biblioteca/bolobtobrenj.htm. 23 de Febrero del 2003. En línea.
79. **Defraudación fiscal.** Tomo III. No.3 Año 1990. <http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/1990/3foro/defraudacionhtml>. 13 de Marzo del 2003. En línea.
80. **Delitos fiscales.** [http://legalinfosel.com/En línea/Articulos/0229](http://legalinfosel.com/En%20l%C3%ADnea/Articulos/0229). 3 de Abril del 2003. En línea.
81. **Delito Penal Fiscal.** http://www.offixfiscal.com.mx/varios/delito_penal_fiscal.htm. 13 de Marzo del 2003. En línea.
82. **Derecho fiscal.** www.iee.com.mx/dderefis.htm. Marzo 31 del 2003. En línea.
83. **Derecho Penal/Guía Penal.htm.** 19 de Febrero del 2003. En línea.
84. **Difusión de la cultura jurídica.** <http://www.tepantlato.com.mx/biblioteca>. 31 de Marzo del 2003. En línea.
85. **FERNÁNDEZ** Sessarego, Carlos. <http://www.juridicas.unam.mx>.

86. **GARCÍA** Ramírez Sergio.
<http://www/juridicasunma.mx/publica>.
87. **Guía** **Derecho** **Penal**.
www/universidadabierta.edu.mx/SerEst.
88. **<http://www.taa.com.mx/InvFinancieras.com.mx>**. 28 de
 Marzo del 2003. En línea.
89. **<http://www148.201.94.6/ALEPH>**. 22 de Febrero del 2003.
 En línea.
90. **<http://www.pgr.gob.mx/capacita/hincapié/publicahtm>**. 22
 de Febrero del 2003. En línea.
91. **<http://www.imagenzac.com.mx/1998/capital5htm>**. 19 de
 Marzo del 2003. En línea.
92. **[http://www/Impuestotom.com.mx](http://www.Impuestotom.com.mx)**. 26 de Marzo del 2003. En
 línea.
93. **La Evasión Fiscal no es un delito grave.**
<http://www.jornada.unam./1999/feb99/990213/error.htm>/ 18 de
 Febrero del 2003. En línea.
94. **Las Sanciones Fiscales. Infracciones y Sanciones.**
<http://www.chi.itesm.mx/investig/servpub/1.5ppt>. 26 de Marzo
 del 2003. En línea.
95. **Leyes** **Fiscales**.
<http://serpiente.dgsca.unam.mx/cesem/LORMShtm>. Abril 3 del
 2003. En línea.
96. **Por una Nueva Cultura Fiscal.**
<http://www.acus.com.mx/art.corp/art.9905-nueva.cultura-fiscalpdf>. 28 de Marzo del 2003. En línea.
97. **publica/rev./boletín/cont/87/art/art6htm**. 14 de Febrero
 del 2003. En línea.
98. **Reglamento Interior de la SHCP.**
www/sse.gob.mx/asesorjurdc/reglamentos/reg_interno:sep.pdf.
 26 de Marzo del 2003. En línea.

99. **Rev/ boletín.cont/107/art/art1.pdf.** 14 de Febrero del 2003.
En línea.

100. **Revista de Investigaciones Jurídicas** (Año 17, Nov. 17)
www.eld.edu.mx/publicaciones/1993/revistas/17htm/ 14 de
Febrero del 2003. En línea.

101. **SOTO** Lamadrid, Miguel Angel. El cuerpo del delito.
[http://www.pgjesonlgob.mx/pdfs/rpjj0203_pg24-33pdf.](http://www.pgjesonlgob.mx/pdfs/rpjj0203_pg24-33pdf) 19 de
Febrero del 2003. En línea.

102. **Unidad Jurídica Fiscal.**
[www.qbcs.gob.mx/finanzas/unijufis.htm.](http://www.qbcs.gob.mx/finanzas/unijufis.htm) 23 de Febrero del
2003. En línea.

103. **Universidad Abierta.**
[www.universidadabierta.edu.mx/SerEst.](http://www.universidadabierta.edu.mx/SerEst)

104. **www. Cddhcu.gob.mx/eyinfo/222/119htm.** 13 de Marzo
del 2003. En línea.

105. **www. congresosinaloa. gob.**
[mx/revistas/revista141010-consecuencias.pdf.](http://www.congresosinaloa.gob.mx/revistas/revista141010-consecuencias.pdf) 13 de
Marzo. En línea.

106. **www/tribuna/mmmgob.mx//longevo/consideraciones.**
htm. 23 de Febrero del 2003. En línea.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Revistas.

107. **Ejecutivos de Finanzas. "El Poder de los Negocios"** IMEF.
Mensual. Año XXXI. Diciembre. No. 12.

108. **Ejecutivos de Finanzas. "El Poder de los Negocios"**
IMEF. Mensual. Año XXXI. Octubre. No. 10.

