

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

LAS TEORÍAS DEL DELITO COMO MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMATIVIDAD APLICABLE AL CONTRABANDO Y A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL. (ARTÍCULOS 102, FRACCIÓN I Y, 108, PÁRRAFO PRIMERO, HIPÓTESIS PRIMERA, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA:
LUIS ENRIQUE NAVARRO CHAVARRÍA

TUTOR PRINCIPAL

Dr. Enrique Díaz Aranda
Instituto de Investigaciones Jurídicas

MIEMBROS DEL COMITÉ TUTOR

Dra. Margarita Palomino Guerrero
Instituto de Investigaciones Jurídicas

Dra. María Teresa Ambrosio Morales
Instituto de Investigaciones Jurídicas

Ciudad Universitaria, Cd. Mx. abril 2020

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos

A Dios creador del universo por darme la vida y permitir cumplir uno de mis grandes sueños.

Al Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, que siendo un instituto de investigaciones humanísticas me dio la oportunidad de haber realizado el Doctorado en Derecho, y de cursar una estancia de investigación en la Universidad Complutense de Madrid, lo cual, no solo me permitió un desarrollo académico y profesional, sino humano, bajo la dirección de la Dra. Susana Dávalos Morales, y de la Dra. Andrea Pozas Loyo.

A la Universidad Complutense de Madrid, agradezco la oportunidad de haber realizado una estancia de investigación bajo la Dirección de la Dra. María Gutiérrez Rodríguez, asimismo, agradezco a la Dra. Majón-Cabeza Olmeda Araceli, a mi amiga Ascensión García Ruiz por su amistad y haberme compartido algunos de sus trabajos en Derecho Penal, asimismo, agradezco el apoyo que siempre me ha brindado Carlos Brito Siso.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, por promover el desarrollo de la investigación, organismo que me otorgó una beca para poder llevar a cabo mi investigación que se ve reflejada en la presente tesis doctoral.

A mi madre María Cirila Emma Chavarría Álvarez, gracias por hacerme sentir que vale la pena mi existencia, y porque desde que me diste la vida me has apoyado incondicionalmente a lograr mis sueños, tanto en mi vida personal como profesional, y en especial por el amor que me has transmitido y todos esos días de lectura de los libros de Derecho penal para lograr realizar la presente tesis doctoral.

A mi padre Atalo Ramiro Navarro Cruz, por el amor que me has demostrado desde que era un niño, y por tu ejemplo de honradez y rectitud, en la vida personal y profesional, gran abogado en diversas ramas del derecho, gracias por haber despertado en mí la pasión por el Derecho penal, y por tus sabias palabras para conducirme por la vida.

A mis hermanos y hermana Alfredo, Guillermo, Humberto, Fabiola y Andrés, por todo el tiempo que hemos compartido en la vida, y por las lecciones que cada uno me ha brindado, la capacidad y tenacidad de Alfredo en su profesión, el apoyo incondicional que Guillermo siempre brinda a la familia, el ejemplo de empeño y superación de Humberto, las lecciones del ejercicio profesional del derecho penal brindadas por Fabiola, y la tenacidad y enseñanzas de vida de Andrés, lecciones que han sido un referente en mi vida.

Un agradecimiento especial a mi hermano Guillermo y al maestro Ernesto Gutiérrez y González, quienes me brindaron su apoyo incondicional para concluir mi tesis de licenciatura, dedicando su

tiempo a la revisión de dicho trabajo, lo cual constituyó la base en mi desarrollo académico que hoy continúa con la presente tesis.

Asimismo, expreso mi gratitud a mi hermano Guillermo por haberme brindado su despacho, en el cual durante muchos años llevé a cabo el ejercicio profesional del Derecho, gracias.

A mis sobrinos y sobrinas Melissa, Lisseth, Samantha, Valeria, Ximena, Sebastián, Andrea, Mayra, Sofía y Rodrigo, por su alegría que me han transmitido.

A mis cuñadas y cuñado Sonia, Karla, Beatriz, Joan, por los grandes momentos que hemos compartido.

A mi tutor Prof. h.c. Dres. Enrique Díaz Aranda por su tiempo y dirección en la presente tesis doctoral, quien es el penalista más importante en dogmática penal mexicano, expreso mi gratitud por haberme brindado sus conocimientos y haberme apoyado en mi desarrollo académico y profesional, siempre estaré agradecido.

A mi tutora Dra. Margarita Palomino Guerrero quien es un referente en materia fiscal en México, dando su valioso tiempo en la dirección y revisión del presente trabajo, así como haberme dado consejos de vida y su apoyo en mi desarrollo tanto académico como profesional.

A mi tutora Dra. María Teresa Ambrosio por su amistad y dirección en la presente tesis doctoral, quien desde que tuve la suerte de conocerla me ha impulsado en mi desarrollo académico y profesional, en especial le agradezco haberme motivado a estudiar el doctorado que hoy culmino con la presente tesis doctoral, le expreso mi gratitud.

A mi sinodal integrante del jurado del examen doctoral, Dr. Miguel Ángel Ruiz Sánchez quien fue mi sinodal en la especialidad de Derecho Penal, expreso mi gratitud por los conocimientos que siempre me ha brindado como el gran jurista que es en el procedimiento penal acusatorio, y por haber aceptado ser parte integrante de mi jurado.

Al Dr. Hadar Moreno Valdez, quien es un gran jurista en materia del comercio exterior y derecho aduanero, autor de una bibliografía extensa, con quien he tenido la oportunidad de litigar y aprender de sus conocimientos, y por haber aceptado ser parte integrante de mi jurado, expreso mi gratitud.

Al Dr. Francisco Ibarra Palafox por su amistad y apoyo en la consecución del presente trabajo.

A mis amigos Rubén Quintino Zepeda, a quien conocí como adjunto del maestro Franco Guzmán, y desde entonces me ha distinguido con su amistad y me ha transmitido sus conocimientos sin reserva alguna, a Alberto Enrique Nava Garcés con quien me une una gran amistad, y expreso mi gratitud por su apoyo en la publicación de mis trabajos, y sus asesorías en el campo del litigio, asimismo, expreso muy en especial mi agradecimiento y gratitud a la Mtra. Migdalia Moreno Valdez, quien le robo horas al sueño para ayudarme a revisar el presente trabajo, así como haberme aportado material de España para poder llevar a cabo el derecho comparado, te reitero mi agradecimiento. Asimismo, mi agradecimiento especial a la Dra. Susana Dávalos, por su amistad y apoyo que en todo momento me brindó durante y en la consecución del grado de Doctor en Derecho.

Asimismo, agradezco a mi prima Lupita, y a mis amigos Claudia Valázquez, Rodolfo Orozco, Ramón Gutiérrez, Cristina Hernández Acosta, Ernesto Morales Nicolás, Oscar Ramírez Domínguez, y a la Dra. Marisol Angels, por su apoyo y amistad.

CONTENIDO

Introducción I

CAPÍTULO PRIMERO
ANTECEDENTES, MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPALES DERECHOS HUMANOS EN LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN FISCAL

I. Antecedentes 1

1. Contrabando 1

A. En un principio 1
B. Roma 4

C. Antecedentes internacionales 5

a. España 5
b. Francia 6

D. Antecedentes nacionales 7

a. Época colonial 7
b. Época independiente 8
c. Época revolucionaria 10
d. Código Fiscal de la Federación de 1938, reforma de 1948 y 1961 11
e. Código Fiscal de la Federación 1967 13
f. Código Fiscal de la Federación de 1981 (vigente) 15

2. Defraudación fiscal 16

A. En un principio 17

B. Roma 18
C. Grecia 19
D. Antecedentes internacionales 19

a. España 20
b. Argentina 24
c. Estados Unidos 27

E. Antecedentes nacionales 35

a. Época precolonial 36

b. Época colonial 37
c. Época independiente 39
d. Época revolucionaria 40
e. Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal 41
f. Código Fiscal de la Federación de 1938, reforma de 1948 46
g. Código Fiscal de la Federación de 1967 49
h. Código Fiscal de la Federación de 1981 50
II. MARCO CONCEPTUAL 60
1. Derecho penal 60
2. Derecho penal fiscal 61
3. Delito 63
4. Delito especial 67
5. Delito fiscal 70
6. Contribución 75
7. Mercancía 77
A. Mercancías grabadas y/o sujetas a una cuota compensatoria 79
B. Mercancías que requieren permiso 80
C. De tráfico prohibido 80
8. Territorio aduanero 81
9. Franja y región fronteriza 83
10. Cuota compensatoria 84
11. Fraude genérico 86
12. Evasión fiscal 87
13. Fraude fiscal 88
14. Elusión fiscal 90
III. LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA PENAL-FISCAL 91
1. Introducción 91
2. En la obligación de contribuir 93
3. Retroactividad de la ley 102
4. Presunción de inocencia 107
5. Non bis in ídem 114

6. No autoincriminación 118
7. La teoría del delito ¿Es un derecho humano del imputado? 120

CAPÍTULO SEGUNDO
SISTEMAS CLÁSICO, NEOCLÁSICO, FINALISTA, Y FUNCIONALISTA
COMO MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY PENAL.

I. INTRODUCCIÓN 122
II. SISTEMA CLÁSICO 123
1. Fundamentos y estructura 123
A. Conducta 125
B. Tipicidad 132
C. Antijuridicidad 137
D. Imputabilidad 140
E. Culpabilidad 144
2. *Crítica a la sistemática clásica* 147
III. SISTEMA NEOCLÁSICO CAUSALISTA-VALORATIVO 148
1. Fundamento y estructura 148
A. Conducta 154
B. Tipicidad 156
C. Antijuridicidad 160
D. Culpabilidad 161
2. Críticas al sistema neoclásico 162
IV. SISTEMA FINALISTA 163
1. Fundamentos y estructura 164
A. Conducta 167
B. Tipicidad 172
C. Antijuridicidad 176
D. Culpabilidad 177
2. Críticas al sistema finalista 179
V. SISTEMA FUNCIONAL NORMATIVISTA DE JAKOBS 179
1. Fundamentos y estructura 183

A. Conducta 193
B. Tipicidad 194
C. Antijuridicidad 201
D. Culpabilidad 202
2. Críticas al sistema funcionalista racional-final 202
VI. Sistema Racional-final, teleológico o funcional de Roxin 204
1. Fundamentos y estructura 205
A. Conducta 207
B. Tipicidad 208
C. Antijuridicidad 217
D. Responsabilidad 218
2. Crítica al sistema funcionalista racional-final 218
VII. Sistema Funcional Social de Díaz-Aranda 219
1. Fundamentos y estructura 219
A. Conducta-Típica 220
a. Clases 220
aa) De resultado y de mera actividad 220
bb) Instantánea y permanente 221
cc) De acción y de omisión 222
dd) Dolosa y culposa 222
ee) De lesión y de peligro 223
ff) Consumada y tentada 223
gg) Comunes y especiales 224
b. Elementos que la integran 225
aa) Elementos objetivos 225
aaa) Voluntad 225
aab) Nexo causal 226
bb) Elementos normativos 227
bba) Culturales 227
bbb) Jurídicos 227
bbba) Expresos 227

bbbb) Implícitos 227
i) Sentido de la prohibición 227
ii) La imputación 230
• Del resultado a la acción 231
-Conforme al peligro intrínseco 231
-Conforme al fin protección 234
-Conforme al comportamiento del sujeto pasivo 235
• Del resultado a la omisión 238
cc) Elementos subjetivos 239
cca) Elementos específicos 239
ccb) Elementos genéricos 240
ccba) Dolo 241
i) Conocimiento 243
ii) Intención 245
ccbb) Culpa o imprudencia 250
c. Causas de atipicidad 252
ca) Exclusión del elemento objetivo 253
caa) Por falta de acción 253
cab) Por falta de nexo causal y resultado 254
cb) Exclusión del elemento normativo 256
cc) Exclusión del elemento subjetivo 258
cca) Falta de elementos subjetivos específicos 258
ccb) Ausencia de elementos subjetivos genéricos 259
• Error de tipo 259
B. Antijuridicidad 267
a. Aspectos 269
aa) Formal 269
ab) Material 270
b. Efectos 272
c. Causas de justificación 272
ca) Consentimiento 272
cb) Legítima defensa 273

cc) Estado de necesidad justificante 273
cd) Cumplimiento de un deber 274
ce) Ejercicio de un derecho 274
C. Culpabilidad 275
a. Imputabilidad 275
b. Exigibilidad de otra conducta 276
c. Excluyentes de la culpabilidad 277
ca) Inimputabilidad 277
caa) Minoría de edad 277
cab) Trastorno mental 278
caba) Permanente 278
cabb Transitorio (Miedo grave) 278
cb) Inexigibilidad de otra conducta 282
cba) Temor fundado 282
cbb) Estado de necesidad exculpante 284
cbc) Error de prohibición 285
cbd) Error de justificación 287
2. Crítica al sistema funcionalista social 289

CAPÍTULO TERCERO
LAS SISTEMÁTICAS DEL DELITO COMO MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN MATERIA DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN FISCAL. CASO PRÁCTICO (ART. 102, FRACCIÓN I, Y 108, PÁRRAFO PRIMERO, PRIMERA HIPÓTESIS)

I. INTRODUCCIÓN 290
II. CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE CONTRABANDO EN SU HIPÓTESIS CONSISTENTE EN: "QUIEN INTRODUZCA AL PAÍS MERCANCÍA OMITIENDO EL PAGO TOTAL O PARCIAL DE CONTRIBUCIONES O CUOTAS COMPENSATORIAS", PREVISTO EN EL ARTÍCULO 102, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 290
1. Análisis bajo las diversas sistemáticas del delito 293
A. Sistema Clásico 293
B. Sistema Neoclásico 300
C. Sistema Final 308
D. Sistema Funcional Normativista de Jakobs 313
E. Sistema Racional-final, teleológico de Roxin 319
F. Sistema Funcional social de Díaz-Aranda 328

2. Conclusión 352

III. CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN SU HIPÓTESIS CONSISTENTE EN: "QUIEN CON USO DE ENGAÑOS OMITA TOTAL O PARCIALMENTE UNA CONTRIBUCIÓN" PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 390

1. Análisis bajo las diversas sistemáticas del delito 391

A. Sistema Clásico 391

B. Sistema Neoclásico 396

C. Sistema Final 400

D. Sistema Funcional normativista de Jakobs 404

E. Sistema Racional-final, teleológico de Roxin 409

F. Sistema Funcional social de Díaz-Aranda 417

2. Conclusión 441

CAPÍTULO CUARTO
CONTRABANDO Y FRAUDE FISCAL DERECHO COMPARADO ESPAÑA-MÉXICO

I. CONTRABANDO Y FRAUDE FISCAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA 449

1. Contrabando 449

A. Concepto 450

B. Bien jurídico tutelado 453

C. Conductas-típicas de contrabando 454

D. Formas de ejecución 455

E. Perjuicio 455

F. Penalidad 455

2. Defraudación tributaria 458

A. Concepto 458

B. Conductas-típicas de fraude fiscal 459

C. Bien Jurídico Tutelado 460

D. Engaño: por acción u omisión 461

E. Perjuicio 463

F. Penalidad 464

G. Caso práctico de Andrés Messi 466

II. COMPARACIÓN DEL CONTRABANDO Y FRAUDE FISCAL MÉXICO-ESPAÑA 486
1. Contrabando 487
A. Política criminal para reprimir el contrabando 487
B. Conducta típica 493
a. Sujeto activo 493
b. Autoría y participación 494
c. Ofendido 497
d. Bien jurídico tutelado 498
e. Hipótesis 498
C. Punibilidad 499
2. Fraude Fiscal 502
A. Política criminal para reprimir el delito de defraudación fiscal 502
B. Conducta típica 510
a. Sujeto activo 510
b. Autoría y participación 511
c. Ofendido 513
d. Bien jurídico Tutelado 513
e. Hipótesis 513
C. Punibilidad 514
Propuestas 517
Conclusiones 521
Bibliografía 551

INTRODUCCIÓN

Los delitos fiscales, en especial el contrabando y la defraudación fiscal, son conductas prohibidas por el legislador y reprimidas penalmente, donde la política criminal que le da contenido a las categorías del delito, y que guía a la represión de dichos ilícitos es con fines recaudatorios, más que a los fines de la pena, prevención general y especial, así, dicha política criminal que han seguido las legislaciones de algunos países es reprimir el ilícito de contrabando, tanto por la vía administrativa como por la penal, como lo es el caso mexicano tratándose de diversas hipótesis de contrabando.

Por lo que hace a la defraudación fiscal, en términos generales, para que exista ésta o su equiparable se requiere el elemento engaño, es decir, de alguna falsedad o maquinación, para que la conducta sea reprimida por la vía penal, a excepción de algunas conductas como la de defraudación fiscal equiparable, prevista en la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, consistente en que “sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente”, hipótesis en la cual hay omisión de pago de contribuciones, sin que el tipo requiera del elemento engaño.

Esta hipótesis consistente en no declarar omitiendo impuestos puede ser reprimida tanto en la vía administrativa como en la vía penal, en la primera está regulada como infracción fiscal, y en la segunda como delito de equiparable a la defraudación fiscal en los términos precisados.

A lo largo de la historia en el derecho comparado, se observa que el delito de contrabando fue reprimido de forma tan severa que se imponía la pena de muerte para el sujeto que lo realizara, así, en los primeros tiempos de Egipto, para el navegante extranjero que entrara a puertos egipcios era condenado a muerte o a esclavitud; asimismo, se aplicaba la pena capital en Atenas clásica, a quien exportara granos domésticos, en Francia se llegó a reprimir el contrabando de tabaco hasta con la pena de muerte, mientras que el contrabando de telas prohibidas era sancionado de la siguiente forma, si era la primera vez a 200 libras de multa, la segunda vez a seis años de galera, o incluso 9 años si el transporte era efectuado a lomo de caballos, si la multa no era pagada correspondía el látigo y la aplicación del hierro caliente sobre la espalda; si el contrabando era armado, y era calificado

de crimen que afecta la tranquilidad del Estado, se preveía la pena de muerte, y si se revelaban y herían a un empleado de la Ferme eran enviados al suplicio de la rueda.

Todavía en 1810, en Francia a través de las cortes aduaneras que eran verdaderos tribunales especiales, las penas que aplicaban consistían en trabajos forzados por lo menos durante diez años y con marca infamante; pena de muerte para los casos más graves; confiscación y quema de las mercancías, este tipo de sanción se explicaba por la guerra de vida o muerte que sostuvo Napoleón en contra de Inglaterra, y como táctica bélica el gran Corso decretó el bloqueo continental para ahogar económicamente a Albión.

En los antecedentes nacionales por influencia árabe, que llegó a México a través de España, se cobraba el almojarifazgo o diezmo de mar que era el derecho de introducción y de salida de las mercancías que iban de la Casa de Contratación de Sevilla al Puerto de Veracruz.

En 1879, en apéndice al artículo 3° del Código Penal de 1870, se castigaba el delito de contrabando con pena corporal de 5 años, y se duplicaba la pena para los empleados infieles y se publicaba el nombre de la casa contrabandista en los periódicos, además de inhabilitarla para tener relaciones o practicar operaciones mercantiles con las oficinas públicas.

La Ley Aduanal de 30 de diciembre de 1929, en su artículo 593 regulaba el delito de contrabando en el que se daba una definición del mismo, además de que establecía una serie de presunciones referentes a la intención de defraudar al Fisco, admitiendo prueba en contrario.

Dicha legislación junto con la Ley Aduanal del 19 de agosto de 1935, constituyeron el antecedente del principio de la tesis de la independencia entre el aspecto meramente administrativo del contrabando y del propiamente penal, generados ambos por un mismo hecho.

El 31 de diciembre de 1938 se expide el Código Fiscal de la Federación, con vigencia a partir del 1o. de enero de 1939, donde se regula en su artículo 205, el delito de contrabando, y señala que los infractores de las leyes fiscales serán castigados con sanciones administrativas, sin perjuicio de otras penas impuestas por la autoridad judicial cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos.

Actualmente, el ilícito de contrabando es reprimido por la vía administrativa, específicamente por el artículo 176 de la Ley Aduanera, y por la vía penal, en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la defraudación fiscal es en Roma donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria ya que se impone la tributación, creándose los primeros controles, los órganos recaudadores, el primer censo de la historia, motivado por los intereses tributarios, asimismo, surgen los conceptos de *aerarium, tributum, fiscus*, que aún tienen vigencia en las legislaciones de los países de nuestros días. La evasión fiscal en casos graves llegó a ser equiparada al delito de “infrenques” (la acción de renunciar al llamado de las armas, lo cual era visto como un insulto a la sociedad), cuya sanción consistía en la *capitis diminutio máxima,* que limitaba su capacidad jurídica y eran reducidos a la calidad de cosa, y en algunos otros casos, cuando los contribuyentes se sustraían de la obligación de inscribirse en los censos y en consecuencia al cumplimiento de las contribuciones o cargas tributarias, en casos graves, se sancionaba con la pena de muerte.

En Grecia 356 a. de J.C., las conductas de fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia eran reprimidas con la pena de muerte.

Por lo que hace a Argentina, dentro de los delitos de defraudación fiscal, también se contemplaba al contrabando, pues, en este último delito existe un perjuicio fiscal para el Estado. En el caso de la Defraudación fiscal, en forma general, la conducta prohibida es reprimida en el ámbito administrativo y en el penal, y la pena estaba dirigida a la recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada teniendo la pena privativa de la libertad un carácter secundario.

En Estados Unidos, existe la confianza de que el contribuyente va a declarar de forma verás sus obligaciones tributarias, toda vez que existe la institución de un juramento fiscal, y las sanciones son muy severas para quien no cumple dichas obligaciones tributarias y los perjuros.

En efecto las sanciones establecidas en el Código fiscal de los Estados Unidos de Norte América para quienes omitan presentar la declaración o para quienes presenten una declaración inexacta o falsa o, en cualquier forma, suministre falsas indicaciones, son muy graves, con penas de multa o pena privativa de libertad. En algunos casos a las sanciones penales se les agregan otras de carácter administrativo.

Referente al delito de evasión y de fraude tributario, el Internal Revenue Code, aprobado por el congreso de los EE. UU y por Ley del 16 de agosto de 1954, en el cap. 75, sección A, parte I, desde el artículo 7201 al 7214, establece que una vez probada la culpabilidad, se aplicará una multa hasta de 10 000 dólares o una condena de prisión de 5 años, conjuntamente con las costas del juicio. Este delito es considerado grave (felony).

En el precedente (United States vs. Bangui) el circuito de distrito núm. 1, en un asunto que el acusado quería hacer pasar como un préstamo, cuando en realidad era un ingreso, que violaba la sección 1956; se consideró que no es necesario que dicho acusado conociera que su conducta viola las leyes fiscales; sino que al haber participado intencionalmente en una conducta que, de hecho, viola la sección 7201 del Internal Revenue Code, es suficiente para condenarlo, es decir que, el error de derecho no es excusa.

En la época precolombina, en el territorio que hoy ocupa nuestro país, las guerras que periódicamente llevaban a cabo “a fuego y sangre” los señores de México, Texcoco y Tlacopan eran con el único fin de recaudar tributos de los pueblos subyugados, además de procurarse mano de obra esclava.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores españoles. En el periodo colonial las sanciones en el caso de infracciones tributarias consistían en el decomiso de los bienes del deudor, o cárcel por periodos largos, e incluso, la pena de muerte.

En la época independiente el fraude fiscal se contemplaba en la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, entrando en vigor el 19 de julio de dicho año, posteriormente, el fraude fiscal se encontraba subsumido en el delito de fraude contra la propiedad regulado en el Código penal de 1871 en el Título Primero de los “Delitos contra la propiedad”, estableciendo que hay fraude, siempre que, engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa, o alcanza un lucro indebido con perjuicio de aquel.

En la época posterior a la revolución se expidieron los Códigos penales de 1929 y de 1931, en los que se definió el fraude de la misma forma que en el Código Penal de 1871, con la salvedad que en el Código de 1931 se eliminó del tipo penal de fraude la exigencia de que el lucro se alcanzara con perjuicio de la víctima del engaño, con lo cual ya se podía

castigar también a los sujetos activos de dicho delito cuando no coincidiera el engañado y el titular del patrimonio. Sin embargo, estos dos códigos penales eran prácticamente inaplicables para los delitos de defraudación fiscal, en atención a ello se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal con la cual se inicia una verdadera protección del fisco federal en contra de posibles conductas defraudadoras en el ámbito penal, lo cual se constata cuando Sánchez Cortés denomina a esta Ley, como: " Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", en cuyo artículo 1° señalaba las conductas que constituían defraudación impositiva en materia federal, y en el artículo 2° señalaba las diversas punibilidades.

Este ordenamiento penal castigaba a quien defraudara al Fisco con una pena de cinco veces superior a la que corresponde al ladrón que robaba bienes al Fisco. Por otra parte, en cuanto a la responsabilidad, se estableció que: "cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquellas", es decir, ya desde entonces en materia penal tributaria se infringía lo que hoy conocemos, y que está reconocido por el bloque de constitucionalidad, como el principio de presunción de inocencia, que en una de sus vertientes consiste en que la carga de la prueba de que una persona es responsable de la comisión de un delito, la tiene el fiscal, por lo que no tiene que probar su inocencia el acusado, principio que en esta materia no es respetado en muchas ocasiones por el Estado mexicano.

Es de notar que dicha Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal tuvo una vida efímera, pues, únicamente estuvo vigente un año, 1948, pues, su contenido con algunas modificaciones, pasaron a formar parte del Código Fiscal de la Federación, en su Título sexto, capítulo V, artículo 270 al 275, relativo al delito de defraudación fiscal, código que tuvo el gran mérito dentro de otras cuestiones de dar una definición de lo que se entiende por el delito de defraudación, y señaló que dicho delito sólo se puede cometer de forma intencional, y que las faltas de cuidado sólo deben ser reprimidas por sanciones administrativas.

El 19 de enero de 1967 se publicó un nuevo Código Fiscal de la Federación el cual entró en vigor el 1o. de abril de 1967, donde la defraudación fiscal se ubicó en el Título segundo, capítulo IV, cuyo artículo 71 regulaba la defraudación genérica de la siguiente manera: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche

errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto", dejando fuera en aquella época los derechos, productos y aprovechamientos.

Por último, el 31 de diciembre de 1981, se publica el Código Fiscal de la Federación que actualmente nos rige, entrando en vigor hasta el 1° de enero de 1983, regulando el delito de defraudación fiscal en el Título IV denominado "De las Infracciones y Delitos Fiscales", en el cual al regular la defraudación fiscal amplió de omisión de impuestos por omisión de contribuciones, y quedó redactado de la siguiente manera: "Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal". Definición que no ha variado a la fecha; mientras que en la parte procesal en el artículo 92, por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016, se señaló de forma inexacta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como víctima u ofendido de los delitos fiscales señalados en el citado Código, para efectos del procedimiento penal y juicios relacionados con dichos delitos.

En el ámbito internacional se habla de defraudación tributaria, fraude fiscal o evasión fiscal, y etimológicamente defraudación se deriva de fraude, término que, a su vez, tiene su raíz en la palabra latina Graus que significa "mala fe", es decir, engaño hecho con malicia, mediante el cual alguien perjudica a otro y se beneficia a sí mismo. En la legislación mexicana, en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, se habla de defraudación fiscal.

Los derechos humanos en materia penal-fiscal (como la presunción de inocencia, la prohibición de aplicar una ley retroactiva en perjuicio de persona alguna, la no autoincriminación, el principio non bis in ídem, dentro de otros), es un tema que ha suscitado controversia en el ámbito de la legislación penal-fiscal y su interpretación, toda vez que en esta materia, en algunas ocasiones, la interpretación que de las leyes penales-fiscales, que ha realizado el Poder Judicial de la Federación sobre si la legislación o las sentencias de los juzgadores violan o no derechos humanos, ha sido, en su gran mayoría, en el sentido de que la legislación en materia de contrabando y defraudación fiscal no viola la constitución, lo cual resulta bastante cuestionable como se verá en el desarrollo del presente trabajo.

Las diversas sistemáticas del delito constituyen métodos de interpretación de las diversas leyes penales, en este caso, en materia de contrabando y defraudación fiscal, y

habrá que preguntarse si la aplicación de las teorías del delito, en la resolución de casos por parte de los juzgadores, constituyen un derecho humano, o bien, únicamente son criterios de interpretación, es decir, si constituyen o no una fuente del derecho.

Lo cierto es que, cuando una conducta prohibida con relevancia penal tiene que ser juzgada debe ser con justicia, y en ello juega un papel vital la dogmática penal a través de la teoría del delito; pues, las diversas sistemáticas penales, clásica, neoclásica, final y funcionalista, que se han elaborado por la doctrina alemana, y que son de aplicación al derecho penal mexicano, como métodos de interpretación de la ley penal, se explican a partir de su filosofía y de la época en que fueron elaboradas, advirtiéndose que ninguna sistemática penal ha logrado sustituir por completo a las otras, sino que han tratado y conseguido resolver problemas que con su antecesora no tenía una explicación satisfactoria, así en el presente trabajo, se aborda un caso de contrabando y otro de defraudación fiscal, desde las sistemáticas del delito mencionadas.

No obstante lo anterior, en la actualidad cierto sector de la doctrina española y mexicana, entre otras, le han restado importancia al estudio dogmático del delito, a través de las diversas teorías que del mismo se han elaborado, sin embargo, dichas teorías continúan aportando beneficios muy trascendentes, como lo son el hecho de señalar límites y definir conceptos, lo cual da como resultado una seguridad jurídica respecto a cómo habrá de resolver los tribunales penales, lo cual se traduce en justica, pues, la aplicación de dichas teorías del delito evita la irracionalidad e improvisación de las decisiones judiciales, sin dejar de mencionar que es tendencia estudiar al delito desde sus consecuencias, es decir, desde la pena, sin darle tanta importancia a los conceptos que de las categorías del delito se han elaborado.

En conclusión, como se advertirá del presente trabajo la dogmática penal, a través de las teorías funcionalista racional-teleológico de Claus Roxin, y funcionalista social de Enrique Díaz-Aranda, no sólo interpreta y sistematiza las leyes penales, sino que contribuye a la creación y desarrollo del derecho penal, tomando en cuenta valores y principios para resolver con justicia; sin dejar de reconocer que algunas aportaciones a la ciencia penal fueron realizadas por juristas que no están circunscritos a una de las sistemáticas mencionadas.

El derecho comparado en temas del contrabando y la defraudación fiscal, entre la legislación mexicana y la legislación española, resulta de gran utilidad para nuestro país,

porque existen diversas similitudes en los elementos que integran las conductas prohibidas de referencia, además, porque las teorías del delito alemanas como métodos de interpretación, son aplicables, tanto para la referida legislación penal española como para la mexicana, y en específico en materia de autoría, las teorías del dominio del hecho y de la infracción a un deber; razón por la cual los resultados que se reflejan en una sentencia son parecidos o deberían serlo en ambos países, pero hay que reconocer que en España también ha tenido un desarrollo importante la dogmática penal que pudiese ser gran valía, al interpretar las leyes en materia penal-fiscal de nuestro país.

Un ejemplo de lo señalado es la posibilidad de retomar algunos de los criterios que sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas han señalado tanto los legisladores como juzgadores españoles.

Asimismo, existen figuras jurídicas en la legislación española que no están contempladas en la legislación mexicana, como lo son entre otras, el contrabando culposo, el cooperador necesario, o bien, que no han sido suficientemente desarrolladas en nuestro país, como la responsabilidad por transferencia, el principio de la equivalencia, que podrían ser de gran utilidad al interpretar la ley mexicana en materia de contrabando y defraudación fiscal.

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES, MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPALES DERECHOS HUMANOS EN LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN FISCAL

I. ANTECEDENTES

La historia de los ilícitos de contrabando y defraudación fiscal son un referente muy útil para observar cómo ha evolucionado la regulación normativa de los mismos, y cuáles disposiciones han dado mejor cuenta para reprimir dichos ilícitos, y cuáles no han resultado tan eficaces, razón por la cual se desarrollaran los antecedentes internacionales y nacionales de ambas figuras delictivas, señalando las disposiciones más trascendentes que se han emitido sobre dichos ilícitos.

1. *Contrabando*

Los delitos fiscales, en materia aduanera, son ilícitos muy antiguos, y en especial el contrabando, el cual nació con el florecimiento del comercio. Es sabido, que en aquella época los pueblos de Babilonia, Egipto, Grecia, Rodas, Fenicia y su colonia Cartago, alcanzaron un grado altísimo de prosperidad mercantil, por lo que trataron de obtener el dominio comercial a través del control de las ciudades y puertos importantes, así fue como, surgió la necesidad de controlar las mercancías por medio de instituciones aduaneras, quienes se encargaron de imponer cargas tributarias a favor del gobernante.

A. *En un principio*

En los primeros tiempos de Egipto, la envidia de que otros poseyesen los frutos de la cultura egipcia hizo que hubiera un aislamiento comercial. Diódoro Síclo cuenta que todo navegante extranjero, que entraba a puertos egipcios era condenado a muerte o a esclavitud. Sólo posteriormente, y poco a poco, a través del rey Sammetico (656 a. C.) se abrieron las puertas al comercio extranjero para las importaciones[1]; pero fue hasta que la exuberancia de los productos de las manufacturas llegó a exigirlo que se permitió la exportación, la cual fue vasta sobre todo en granos, tejidos y vajillas.

En Egipto había una red de puestos aduanales que cerraba todas las fronteras de Egipto; en el mar Rojo, la aduana egipcia funcionaba probablemente en los puertos de

[1] De la Helguera y García, Álvaro, Manual práctico de la historia del comercio, Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, pág. electrónica http://www.eumed.net/libros-gratis/2006a/ah-com/1b.htm. Fecha de última consulta 10 de junio de 2019.

Berenice y de Myos Hormos; en el sur, junto al Nilo, había sido instalada en Siena; en el norte, en Delta; el puesto aduanero más importante se encontraba, naturalmente, en Alejandría. El derecho de entrada, para todas las mercancías, era del 25% del valor de éstas, y se desconocía el importe del derecho de salida. No había una sola etapa de la ruta por la cual viajaban las mercancías, ya de un puerto de entrada a otro de salida, ya del lugar de producción al lugar de consumo, en la que el recaudador de impuestos no interviniera para percibir una parte más o menos considerable del valor de dichas mercancías.

Por lo que hace a la India, algunos tratadistas comentan que en ese país surgen las primeras ideas de que se pagara un tributo por la introducción o extracción de las mercancías, a o de, un determinado territorio, creándose, en los pasos fronterizos, un lugar adecuado para su recaudación, siendo el ejército el que se encargaba de su cobro o percepción.

Según Pessagno:

> La India es el primer pueblo en adoptar un régimen aduanero, en el periodo helénico los impuestos de circulación y tránsito eran de un dos por ciento del valor de las mercancías que se despachaban, asimismo, en Rodas el estado (sic) percibía aproximadamente un millón de dracmas anuales con motivo del comercio de tránsito, cuyo monto redondeaba los cincuenta millones de dracmas anuales.[2]

La India practicaba el comercio con Persia, Armenia, pueblos del mar Negro y con China, con esta última tenía como objeto la seda que se producía en dicho territorio. En la división de castas existía la de los mercaderes, que tenían el derecho de limitar, prohibir y gravar la exportación.

El pueblo fenicio fue el primero que tomó posesión de Europa por medio del comercio, por lo que fundó las ciudades de Tiro, Sidón, Biblos, entre otras. Asimismo, fundaron Cartago en las costas africanas, cuyo poder, en su momento, fue el más terrible rival de los romanos.

Entre sus importaciones estaban la madera de sándalo, piedras preciosas, marfil, monos, pavorreales y, sobre todo, oro y plata, todos ellos provenientes de la tierra de Ofir; en cambio, dentro de los productos manufacturados de exportación se mencionan los

[2] *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XV, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1971, p. 122.

utensilios de madera de cedro con incrustaciones de marfil, las copas de bronce o plata finamente cinceladas, los recipientes de pasta vítrea y las telas teñidas de púrpura.

La administración del territorio africano, extendido desde Argelia hasta las fronteras con Cirenaica, se basaba en una división de distritos llamados, en púnico, “tierras”, al frente de los cuales estaban unos funcionarios designados desde la capital.

Cada una de las ciudades gobernaba de forma autónoma, por lo menos en lo que se refería a asuntos internos, mientras que la ciudad de Cartago ejercía, sobre todo desde el punto de vista fiscal, en todo el territorio metropolitano recogiendo los tributos.

Dichos tributos se aplicaban tanto a los productos agrícolas, cuya tasación podía llegar en circunstancias excepcionales hasta la mitad de lo cosechado como a los impuestos aduaneros que producían unas entradas notables, sobre todo en las ciudades portuarias.

En efecto, Cartago, colonia de Fenicia, fue uno de los pueblos donde el comercio tuvo su mayor desarrollo, trueque basado en la recíproca confianza, que contrasta con la poco halagadora o picaresca imagen que las antiguas fuentes, en general, nos dan de los mercados fenicios.

La historia registra que los cartagineses introducían en forma ilegal vinos y tejidos.

Cartagineses, romanos y sobre todo fenicios tuvieron la necesidad de dedicar gran parte del material bélico y humano de sus ejércitos a tratar de evitar las introducciones ilícitas de determinados efectos; asimismo, las naves vigilaban constantemente en el mar, persiguiendo tenazmente las embarcaciones con mercancías que pretendían ser introducidas, sin el pago correspondiente del tributo, en su territorio.[3]

En Grecia se conocían y practicaban los derechos de aduana, toda vez que se cobraba por introducir o extraer mercancías. Como ejemplo se registra el derecho aduanero en el Ática, tanto por la importación como por la exportación, que era del 2% *ad valorem*, conocido con el nombre de *emporium*. Era una medida fiscal, no económica, ya que no tuvieron nociones sobre balanza de comercio, aranceles basados en principios económicos, sólo tenían, en principio, como objeto, suministrar recursos al Estado.

[3] Cerisola Benvenutti, Alejandro, *El contrabando, estudio jurídico sustancial*, Tesis de licenciatura, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1974, pp. 13 y 14.

Sin embargo, posteriormente,

> …los griegos se sirvieron de sus aduanas para establecer un mecanismo de restricción al cambio internacional de productos, además de favorecer a sus ciudades o colonias de la competencia de otros países. Utilizaron medidas proteccionistas para evitar la exportación de cereales y eludir al acaparamiento de los granos, para así prevenir las crisis sociales que podrían traer consigo la falta de estos productos agrícolas. La inspección de estas medidas proteccionistas y antimonopólicas se encomendó a los inspectores denominados "Sytofilacos".[4]

En Atenas clásica la exportación de granos domésticos llegó a estar sancionada con la pena capital.

B. Roma

Rutas terrestres, vías fluviales, grandes líneas de navegación en el mediterráneo y fuera de él constituían, a favor de la economía comercial del mundo antiguo durante el imperio romano, una red muy bien coordinada de comunicaciones regulares y fáciles.

En todas esas redes de comunicación, la circulación no era completamente libre, toda vez, que por las mercaderías transportadas a través del Imperio se tenían que pagar múltiples derechos cuyo conjunto formaba lo que se llamaba el *portorium*, atribuyéndose su creación a *Anco Marcio*, con motivo de la conquista del puerto de Ostia, lugar donde se reglamentó por primera vez.

Los romanos dividían los *portoriums* en terrestres y marítimos, según que el derecho fuera percibido en las fronteras de tierra del imperio, de una provincia o de una ciudad, o bien, en un puerto de mar. La violación de las normas que establecían estos impuestos daba lugar a la confiscación o decomiso de las mercancías objeto de dicho impuesto, también se confiscaban las mercancías que estaban prohibidas exportar.

Dichos *portoriums* corresponden a tres clases de impuestos o tasas conocidos posteriormente como impuesto de aduana, es decir, el impuesto percibido en la frontera de una provincia o de un Estado y por cuenta de ese Estado; el arbitrio o alcabala cobrado a la entrada o a la salida de una ciudad por cuenta de esa ciudad; y el peaje que es la tasa cobrada por el paso en ciertos lugares, como lo era por un puente.

[4] Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, 7a. ed., México, Porrúa, 1998, p. 52.

Asimismo, Margarita Lomelí señala que "existía un contrabando ejercido a mano armada, el que se reprimía por las armas, estableciendo pequeñas fortalezas y puestos militares en algunas regiones fronterizas".[5]

C. *Antecedentes internacionales*

En los antecedentes internacionales encontramos impuestos que rigieron en nuestro país en México independiente como lo es el caso del almojarifazgo, que los árabes introdujeron a España y ésta a México, asimismo, en las aduanas marítimas se cobraba el impuesto del portazgo, dichos tributos son el antecedente de lo que hoy conocemos como el impuesto general de importación y del impuesto general de exportación, razón por la cual es necesario conocer los antecedentes de los tributos aduaneros en España, y también resulta interesante conocer las penas tan severas que se imponían a quien cometía el ilícito de contrabando como lo fue en el caso de Francia.

a. España

Los árabes introdujeron a España un impuesto aduanero llamado "almojarifazgo" el cual gravaba con diferentes porcentajes, que iban desde 3% hasta un 15% del valor de las mercancías, a su introducción o a su extracción.

En la parte cristiana de España, que no quedó sometida a los árabes, existía también un sistema aduanero en el cual las aduanas de carácter terrestre eran denominadas "Puertos Secos" y las aduanas marítimas "Puertos Mojados"; en estos puertos se percibía un derecho de carácter aduanero llamado "Portazgo". Se estableció desde el siglo XII otro derecho de carácter aduanero denominado "Diezmo de Mar" que era un derecho de puerto impuesto a las mercancías por su introducción.[6]

Por otra parte, se tiene que, en las Siete Partidas de Alfonso X, el Sabio:

> …durante los años de 1256 a 1265 se encontraban abundantes disposiciones sobre sanciones en materia fiscal. En la quinta partida, título VII, ley V, se establece el portazgo, impuesto fijado a todas las mercancías que trajeren a vender o sacaren del reino, ordenando que si los mercaderes encubrieren algunas cosas de cuantas trajeren o llevaren, las perderían, esto es, serían confiscadas en favor del fisco real. La ley sexta de dicho título señala la propia pena para los que, con objeto de evadir el portazo,

[5] Urbina Nandayapa, Arturo, *Los delitos fiscales en México,* México, Sicco, 1997, t. II, p. 134.
[6] Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit*., p. 55.

anduvieren “descaminados”, es decir, fuera de los caminos en que se cobraba el gravamen.[7]

b. Francia

En Francia se dictó la Ordenanza de 1687 donde ya se regulaba el contrabando en su título VIII, dictándose en 1690, una disposición que castigaba el contrabando del tabaco hasta con la pena de muerte; por otra parte:

> …en el Edicto de 1726 se establece que el que introduce en contrabando telas prohibidas es condenado por primera vez a 200 libras de multa, la segunda vez a seis años de galera, o incluso a nueve si el transporte es efectuado a lomo de caballos. Si la multa no es pagada corresponde el látigo y la aplicación de hierro caliente sobre la espalda. En cuanto al contrabando armado es reprimido más severamente aún: la declaración real del 27 de enero de 1733, luego de haberlo calificado de “crimen que afecta la tranquilidad del Estado” prevé que serán penados de muerte los particulares que fueren arrestados llevando tabaco, telas pintadas o todas otras mercaderías, mediante tropa o armas, y este mismo texto promete el suplicio de la rueda a aquellos que, rebelándose, hieren a un empleado de la Ferme.[8]

Siglos después, se establecieron penas para las mujeres que ejercieran el contrabando, castigándoseles con la marca de fuego, el destierro o la prisión perpetua.

En el Imperio Napoleónico el combate a este delito fue utilizado como instrumento de guerra en contra de Albión, toda vez que se creó en 1810 cortes aduaneras, y las penas que aplicaban consistían en trabajos forzados, por lo menos durante diez años y con marca infamante; pena de muerte para los casos más graves; confiscación y quema de mercancías.

Este tipo de sanción se explicaba por la guerra de vida o muerte que sostuvo Napoleón en contra de Inglaterra, y como táctica bélica el gran Corso decretó el bloqueo continental para ahogar económicamente a Albión, pero este bloqueo no pudo llevarse a cabo con efectividad, precisamente por la acción del contrabando, veloces fragatas inglesas burlaron dicho bloqueo llevando mercancías de importación prohibida al continente y

[7] Urbina Nandayapa, Arturo, *op. cit.,* p. 134.
[8] Basaldúa Ricardo, Xavier, *Introducción al Derecho Aduanero, concepto y contenido*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1988, p. 30.

produjeron en su momento el rompimiento de la alianza de Francia con Suecia y Rusia, acontecimiento que marca el fin del Imperio Napoleónico, ya que uno de los motivos que impulsó la invasión a Rusia fue, precisamente, castigar a ese país por no haber respetado el bloqueo comercial continental, esta invasión marcó la primera gran derrota de un ejército considerado, hasta entonces invencible.[9]

D. Antecedentes nacionales

Resulta muy interesante conocer las instituciones y las disposiciones que regulaban el comercio exterior tanto en la época de la Colonia, donde todo el poder estaba concentrado en La Casa de Contratación de Sevilla, como en el México independiente donde se emitió el "Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio" dictada por la Soberana Junta Provisional gubernamental; asimismo, otros ordenamientos de gran importancia fueron la "Ley Aduanal" de 1928, y la expedida el 30 de diciembre de 1929, en cuyo artículo 593 se refiere expresamente al delito de contrabando, siendo muy interesante que esta Ley a diferencia de las demás leyes y códigos fiscales que le siguieron, sí proporcionaba un concepto de contrabando, el cual fue el siguiente:

> …lo comete toda persona que voluntariamente y en detrimento del fisco, viola alguna o algunas de las disposiciones de dicha ley relativas a la importación o exportación de cualquier clase de mercancías o efectos, con el propósito de introducir o de sacar los mismos del país sin llenar los requisitos exigidos por dicha ley…

a. Época colonial

La Corona española ejerció un monopolio comercial, en casi toda América, a través de la institución llamada "La Casa de Contratación de Sevilla"; durante la época de la colonia tuvo numerosas y amplias facultades administrativas, legislativas y judiciales. Dentro de sus atribuciones se encontraban las de otorgar permisos para ejercer el comercio con las Indias, vigilar y reglamentar el tráfico transmarino de todas las mercancías, imponer y recabar el impuesto que el tráfico originaba, conocido como "almojarifazgo" (palabra de origen árabe, derivada de *almojarife*, 'el que ve o descubre con cuidado una cosa') o "diezmo de mar", que era el derecho de introducción y de salida de mercancías que iban de la Casa de Contratación de Sevilla al puerto de Veracruz.

[9] Urbina Nandayapa, *op. cit.,* p. 135.

Dichas tasas eran bastante elevadas ya que se cobraba 5% para Sevilla y 10% para las Indias, esto sobre el valor total de las mercancías, lo que originó que muchos trataran de evadir dichas cargas impositivas. El 15 de octubre de 1532 se dictó una ordenanza con la finalidad de evitar el fraude al almojarifazgo, lo que representa el primer antecedente tendiente a combatir lo que hoy se conoce como "ilícito de contrabando".

El 29 de agosto de 1780 se dictó un bando, ratificado el 31 de julio de 1803, en el que se disponía la obligación de realizar un depósito para poder interponer recurso en contra del cobro de impuestos alcabalatorios o de aduanas; dicha disposición es el origen de lo que hoy conocemos como "garantía del interés fiscal", principio que, a decir de Polo Bernal, ya existía en Roma, en donde se enunció bajo la sentencia de "solve et repete", esto es, "paga y replica" o lo que es lo mismo "la Hacienda Pública no litiga sin garantía".[10]

b. Época independiente

La primera ley en México sobre comercio exterior, ya como nación independiente, se expidió el 15 de diciembre de 1821, bajo el nombre de "Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio" dictada por la Soberana Junta Provisional gubernamental; en esta ley se estableció que se podía comerciar con cualquier nación, declarándose libre de todo impuesto de importación las mercancías como el azogue, los instrumentos para ciencias y la cirugía, las máquinas útiles a la agricultura, a la minería, a las artes, los libros impresos no empastado, el lino en rama y los animales vivos, entre otras. Se prohibió la entrada de tabaco, algodón, cera, de los barcos cuyo contenido fuera encaje de seda o el metal, de algodón hilado y de pasta de fideo, además de otros comestibles ya prohibidos.

Asimismo, las mercancías no declaradas, si eran de las que causaban derechos, eran decomisadas o confiscadas, como pena judicial; participaban de esos productos los empleados que descubriesen dicho ilícito, así como el juez que lo castigase. Cabe hacer notar que, por considerar a este ordenamiento demasiado liberal, se agregaron diversas prohibiciones a la importación de determinadas mercancías.

[10] Bernal, Polo, *Tratado sobre Derecho Aduanero*, México, Fondo Editorial Confederación Patronal de la República Mexicana, 1978, p. 90. Cabe señalar que en la actualidad existe la posibilidad de que se acuda al juicio contencioso administrativo sin presentar garantía, pero la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que únicamente se pueden señalar como conceptos de impugnación cuestiones de fondo, lo cual le resta al particular muchas posibilidades de obtener una sentencia favorable.

El 16 de noviembre de 1827 se creó un nuevo arancel cuyo lineamiento fue seguir aumentando las prohibiciones a la importación de mercancías, lo cual fue criticado, ya que en ese entonces no se contaba con industria nacional, si acaso se encontraban fábricas de hilar y de tejido de algodón y lana, y al intentar proteger lo que no había, se dejaba desprotegida a la población, ya que no se contaba con los artículos de primera necesidad, pues se encontraba prohibida su importación, y en caso de realizarse ésta, se castigaba con la confiscación de los mismos. Ese arancel tuvo un periodo corto de vigencia, pues, en 1830 se expidió un nuevo arancel que permitió la importación de muchos de los efectos que estaban prohibidos.

Es de suma importancia destacar la circular número 136, del 2 de diciembre de 1851, la cual contiene todo género de excitativas para que se reprima el fraude y el contrabando, así como que se indiquen al gobierno todos los medios de hacer efectiva la defensa de la industria mexicana y los de mantenerla y hacerla prosperar.[11]

Después de esos aranceles siguieron la "Ordenanza General de Aduanas Marítimas Fronterizas de la República Mexicana" del 31 de enero de 1856, el "Arancel General" del 1o. de enero de 1872 y el de 8 de noviembre de 1880, en los que, a decir de algunos autores, representa, en la historia arancelaria de México, el mayor paso para guiar conscientemente la política aduanal, porque firmemente protege la importación de todos aquellos útiles y maquinaria destinados al fomento y desarrollo industrial y agrícola de México.

La ley del 3 de junio de 1879, publicada oficialmente, como apéndice del artículo 3o. del Código Penal del Distrito Federal de 1870, castigaba el delito de contrabando con prisión preventiva hasta por cinco años (art. 2o.); se duplicaba la pena para los empleados infieles (art. 7o.) y se establecía el nombre de la casa contrabandista en los periódicos, además de inhabilitarla para tener relaciones o practicar operaciones mercantiles con las oficinas públicas.

El de 1872 reproduce, casi en su totalidad, el de 1856, por lo que dicho ilícito quedó regulado en un capítulo denominado del "Contrabando y sus penas", con la novedad de que los juicios motivados por contrabando serían competencia de los Tribunales Federales.

Por lo que hace al arancel de 1880, Luis Porte Petit dice que:

[11] Porte Petit, Luis, *El delito de contrabando,* Tesis profesional, México, UNAM, 1962, p. 408.

> La novedad más notable consiste en que independientemente de las penas de carácter pecuniario, se castigaba, a los autores de contrabando o fraude de los derechos fiscales, a los cómplices, receptores y a los empleados que se coludían con los anteriores, con penas corporales sin exceder del máximo de cinco años, según la gravedad del caso.[12]

El 24 de mayo de 1885 se expidió la "Ordenanza General de Aduanas Marítimas, Fronteras de Cabotaje y Secciones Aduanales", la cual amplió la lista de las importaciones permitidas, señalando conceptos y definiciones legales respecto de delitos, de contravenciones y faltas, estableciendo, en su artículo 390 el delito de contrabando.

El 1o. de marzo de 1887 se expide nueva ordenanza que respetaba en gran parte las disposiciones establecidas en la citada Ordenanza de 1885. El 12 de junio de 1891 se expide otra ordenanza que señalaba algunas hipótesis del delito de contrabando.

c. Época revolucionaria

No es sino hasta el 18 de abril de 1928 que se expide la "Ley Aduanal", a la que siguió la del 30 de diciembre de 1929, publicada en el Diario Oficial el 31 del mismo mes y año; en ella, el artículo 593 se refiere expresamente al delito de contrabando, en que se disponía:

> …lo comete toda persona que voluntariamente y en detrimento del fisco, viola alguna o algunas de las disposiciones de dicha ley relativas a la importación o exportación de cualquier clase de mercancías o efectos, con el propósito de introducir o de sacar los mismos del país sin llenar los requisitos exigidos por dicha ley.

En el antecedente de lo que hoy se conoce como "delito continuado" se especifica cuándo debe considerarse como consumado dicho delito, se expresa una serie de presunciones referentes a la intención de defraudar al fisco, pero admite prueba en contrario. Equipara al delito de contrabando la operación que tenga por objeto consumar la importación o exportación de mercancías o efectos cuyo tráfico internacional esté expresamente prohibido en el país por disposición legítima del Gobierno Federal.

El 19 de agosto de 1935 se expidió la Ley Aduanal que abrogó la anterior, en su artículo 346 solamente se refiere a la infracción fiscal de contrabando.

[12] *Ibídem,* p. 30.

Los preceptos penales que sancionaban el delito pasaron a formar parte del Código Fiscal de la Federación, expedido el 31 de diciembre de 1938 y publicado en la misma fecha, el cual inició su vigencia el 1o. de enero de 1939, según disposición de su artículo 1o. transitorio.

Se considera que los ordenamientos anteriores consagran como primer principio la tesis de la independencia entre el aspecto puramente administrativo del contrabando y del propiamente penal, generados ambos, por un mismo hecho.

La tesis expuesta consta, primeramente, en el texto original del artículo 205 del Código Fiscal de referencia, el cual señalaba:

> Los infractores de las Leyes o Reglamentos fiscales serán castigados con sanciones de carácter administrativo sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos.

Tiene su antecedente, este precepto, en el artículo 602 de la Ley Aduanal del 30 de diciembre de 1929 que especifica que el delito de contrabando daría lugar a la imposición de la pena corporal o pecuniaria o de ambas, y a la aplicación administrativa de las sanciones por los derechos omitidos.

d. Código Fiscal de la Federación de 1938, reformas de 1948 y 1961.

El 30 de diciembre de 1948 se publicó el decreto que creó el título VI del Código Fiscal de la Federación, dedicado a los delitos fiscales, por lo que quedaba consagrado el delito de contrabando en el capítulo V de dicho título; sirvió, como fuente de inspiración, lo preceptuado en la Ley Aduanal de 1935, además, estableció figuras novedosas como las hipótesis de calificación en el delito de contrabando, el encubrimiento del mismo delito, así como la regulación de la asociación delictuosa en materia de contrabando.

Asimismo, la fracción II del artículo 242, hipótesis tomada del artículo 346 de la citada Ley Aduanal en último término, entonces vigente, convirtió en delito perfecto los actos previos a la exportación e introducción de mercancías, lo que comúnmente constituye la tentativa en términos de la Ley Penal, al señalar que:

Comete el delito de contrabando:

> II. El que voluntariamente y en detrimento del fisco, viole alguna o algunas de las disposiciones de la Ley Aduanal, relativas a la importación o exportación de

mercancías, con el propósito de introducir al país, o sacarlas del mismo sin cubrir los impuestos aduanales que les corresponden.[13]

El 30 de diciembre de 1961 se reforma el Código Fiscal de la Federación, superándose, indudablemente, la técnica legislativa empleada con anterioridad. Con motivo de esta reforma se tipificó el contrabando en el artículo 242 de Código Fiscal, por lo que quedó como sigue:

… Art. 242. Comete el delito de contrabando:

El que introduzca o saque del país mercancías omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que conforme a la ley deban cubrirse.

El que introduzca o saque del país mercancías cuya importación o exportación está prohibida por la ley, o sin contar con el permiso correspondiente cuando para tales actos se necesite autorización otorgada por la autoridad competente.

El que interne al resto del país mercancías extranjeras procedentes de perímetros, zonas o puestos libres, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que conforme a la ley deban cubrirse o sin contar con el permiso legalmente necesario cuando se trate de mercancía que requiera permiso para su internación.

Por lo que se refiere a la penalidad para el delito de contrabando, ésta quedó regulada en los artículos 249, 250 y 251.

El artículo 244 regulaba la figura de la tentativa.

Asimismo, se establecieron diversas hipótesis que hacían que el contrabando se agravara en su penalidad, al establecer en ocho fracciones una serie de calificativas consistentes en el hecho de que dicho ilícito se cometiera con violencia física o moral en las personas, o con el simple hecho de portar armas en el momento de su ejecución, de igual forma, cuando sin constituir asociación delictuosa en materia de contrabando, se cometiera por más de dos personas; también se agravaba este delito cuando se consumara de noche o por lugar inhábil para el tráfico internacional, cuando el contrabandista se fingiera empleado o funcionario público, o bien, cuando se hiciera uso de falsa documentación, entre otros casos. A la penalidad se le agregaban tres años de prisión cuando concurriera una calificativa, pero si ésta constituía otro delito, se aplicarían las reglas de acumulación.

[13] *Cit.* por Rivera Silva, Manuel, *los delitos fiscales comentados*, México, Editorial Botas, 1949, p. 36.

Por lo que hace a la asociación delictuosa en materia de contrabando, se castigaba con prisión de seis meses a ocho años; el encubrimiento en materia de contrabando se sancionaba con la pena de tres días a cuatro años de prisión.

e. Código Fiscal de la Federación de 1967

El 19 de enero de 1967 se publica este Código Fiscal de la Federación, en cuyo artículo 46 establecía las hipótesis del delito de contrabando, dicho precepto es del tenor siguiente:

> "ARTÍCULO 46.- Comete el delito de contrabando quien:
>
> I.-Introduzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
>
> II.- Introduzca al país o extraiga de él mercancías cuya importación o exportación esté prohibida por ley, o lo haga sin permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.
>
> III.- Introduzca al país vehículos cuya importación esté prohibida por la ley, o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.
>
> IV.- Interne al resto del país vehículos u otras mercancías extranjeras procedentes de perímetros, zonas o puertos libres, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deba cubrir, o sin el permiso que legalmente se requiera para internar los vehículos o la mercancía de que se trate.
>
> V.- Introduzca mercancías nacionales o nacionalizadas a puertos libres, omitiendo el pago total o parcial del impuesto de exportación que deba cubrir".

Al respecto, la redacción de los tipos penales de contrabando se mantiene muy parecida a la actual, y en específico, las hipótesis señaladas en las fracciones III y IV, medularmente siguen siendo delictuosas bajo los tipos penales previstos como contrabando equiparado.

En su artículo 47, ya desde entonces el legislador establecía presunciones, en este caso para tener por consumado el delito de contrabando, dicho precepto es del tenor siguiente:

> "ARTÍCULO 47.- Se presumirá consumado el delito de contrabando, si se trata de mercancías que causan impuestos aduanales, o cuya importación o exportación este prohibida, o requiera permiso de autoridad competente, cuando:

I.- La introducción al país o salida de él de las mercancías se efectúe por lugares inhábiles para el tráfico internacional.

II.- Se introduzcan al país o se extraigan de él mercancías de forma clandestina, por lugares autorizados para el tráfico internacional.

III.- Se introduzcan al país mercancías ocultándolas en cualquier forma.

IV.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas;

V.- Se encuentren mercancías de origen extranjero, dentro de las zonas de vigilancia, si el propietario, poseedor o porteador no lleva consigo el documento que se requiere para el tránsito por las expresadas zonas conforme al Código Aduanero;

VI.- Se aprehendan o encuentren mercancías de altura a bordo de buques en aguas territoriales sin estar documentadas;

VII.- Se desembarquen subrepticiamente efectos de rancho o de uso económico de un buque de tráfico de altura o mixto o de un buque extranjero en tráfico de cabotaje;

VIII.- No se encuentren amparadas con documentación alguna las mercancías extranjeras en tráfico mixto, que sean descubiertas abordo;

IX.- Se trate de mercancías conducidas en un buque destinado exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino, salvo caso de fuerza mayor, o que haya tocado puerto extranjero, antes de su arribo, y

X.- Una nave aérea aterrice en lugar que no sea aeropuerto internacional y conduzca mercancías extranjeras que no hayan sido presentadas a alguna oficina aduanera.

La mayoría de dichas presunciones aún están vigentes en el Código Fiscal de la Federación actual en su artículo 103, sólo que por criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las considera a dichas hipótesis como delitos complementados con las hipótesis de contrabando del 102, al menos así se ha pronunciado respecto de una de sus hipótesis referida a la posesión de vehículos extranjeros que se encuentran fuera de la franja fronteriza de 20 kilómetros.

En su artículo 44 prohibía que la autoridad judicial pudiese imponer como pena la sanción pecuniaria, política criminal que actualmente ha variado, así dicho precepto establecía:

"… En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; la autoridad administrativa, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes…".

f. Código Fiscal de la Federación de 1981 (vigente)

Este Código se expide en 1981, vigente a partir del 1° de enero de 1983, el cual no da un concepto de contrabando, sino que sigue la misma línea que los códigos que le antecedieron, así en su artículo 102, establece las hipótesis de contrabando, señalando lo siguiente:

…Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello…

Al respecto, la hipótesis contenida en el párrafo segundo referente a quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos señalados en las tres fracciones, es letra muerta, es decir, ya no se aplica, debido a que actualmente ya no existe el concepto de zonas libres, en su lugar se habla de franja o región fronteriza, como se señala en la Ley Aduanera, en su artículo 176, respecto a las infracciones relacionadas con la importación y exportación de mercancías (contrabando), razón por la cual al no existir el citado concepto y respetando el principio de legalidad de exacta aplicación de la ley penal, es que ya no se debe de imputar a nadie sea persona física o moral por dicha hipótesis.

Cabe señalar que todavía en la década pasada existían sentenciados en prisión por dicha hipótesis, violando sus derechos humanos, pues ya no era una conducta delictiva, razón por la cual se empezó a promover ante los juzgadores, incluso por medio del juicio de amparo, la libertad dichos sentenciados.

Por lo que hace a la parte procesal el artículo 92 del referido Código Fiscal de la Federación, por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016 considera, contrario a lo que señala el Código Nacional de Procedimientos Penales, víctima u ofendido de los delitos fiscales señalados en el citado Código, a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, precepto del tenor literal siguiente:

> "Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.…".

Asimismo para el delito de contrabando el legislador fiscal señaló un requisito para proceder penalmente por el delito de contrabando, consistente en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presente declaratoria de perjuicio, lo cual pareciera que para iniciar una carpeta de investigación es necesario contar con dicho requisito, sin embargo, por criterio de nuestro Poder Judicial, dicho requisito es para que el fiscal de la federación, pueda ejercer acción penal ante el juez correspondiente, lo cual permite que se pueda iniciar la investigación del delito sin contar con dicho requisito.

Su fundamento también se contempla en el citado artículo 92, el cual es del tenor siguiente:

> "…Artículo 92.-
>
> …
>
> Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
>
> …
>
> II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, …
>
> III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido…".

2. *Defraudación fiscal*

El ilícito fiscal nace con las primeras sociedades y era reprimido de forma tan severa que incluso en algunos lugares se llegó a reprimir con la pena de muerte, y a lo largo de la

historia se puede observar cómo ha variado la forma de reprimirlo a veces a través del derecho penal, y otras a través del ámbito administrativo, y también diversos países a través de las ambas vías, y en términos generales la finalidad no concuerda con los fines de la pena actuales que son la prevención general y la específica, sino más bien con fines recaudatorios, y a últimas fechas en nuestro país ciertas hipótesis de defraudación fiscal cuando constituyan delincuencia organizada son de prisión preventiva oficiosa con el inconveniente de que si el sujeto es vinculado a proceso, para lo cual se requiere un mínimo de estándar probatorio, en automático se le dictará la prisión preventiva.

A. *En un principio*

> "… Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos teniendo el carácter y destino que se les daba eran poco comunes, debido al control directo que de la recaudación hacían sacerdotes y soberanos…"[14]

Gómez Velázquez y otros señalan que las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia, y que en Texto de hace aproximadamente cinco mil años, en escritura cuneiforme se lee lo siguiente: "se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar". En el nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de mateo, siendo este puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste.[15]

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 a. C., misma que duro veinte años. En la isla mediterránea de Creta, en el segundo milenio a. C. el rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo. En China, Confucio fue inspector de Hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu en el año 532 a. C., Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.[16]

---

[14] Gómez Velázquez, Gerardo Jacinto, et. alt., *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm, sin número de página, fecha de última consulta 19 de abril de 2019.
[15] *Ídem*.
[16] *Ídem*.

B. Roma

Al hablar del aspecto tributario, es necesario referirnos a la cultura romana, pues, es donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, ya que se impone la tributación, creándose los primeros controles, los órganos recaudadores, el primer censo de la historia, motivado por intereses tributarios, asimismo, surgen los conceptos de aerarium, tributum, fiscus, etcétera; que desde luego se encuentran vigentes en las legislaciones de los países de nuestros días.

Durante el periodo de la monarquía se encuentra el impuesto "tributum capitis", el cual consistía en obligaciones tributarias iguales, a cargo de los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva. Dicho impuesto en la época de Servio Tulio fue sustituido por el "Tributum ex consenso", el cual ya no tenía que ser pagado por igual por los ciudadanos sujetos al mismo, sino que dicho tributo establecía la igualdad aristotélica en su pago, es decir, era proporcional a la riqueza del contribuyente, la cual era calculada con base en los censos, a través de los cuales se conocían los bienes e ingresos de los ciudadanos para efectos de la determinación y pago de impuestos.

Otro impuesto significativo en Roma fue el llamado *tributum soli* o *capitatio terrena*, al cual estaban sujetos los poseedores de tierras, y estaba relacionado con el grado de productividad de los cultivos y de la fertilidad de la propiedad, entre otras cuestiones. Este impuesto fue uno de los más importantes para los ingresos del Fisco romano.

Dentro del periodo del Imperio Romano, fue establecido por el emperador Augusto, el impuesto sobre negocios globales el cual era del 1%.

Asimismo, existieron impuestos que resultaron ser exagerados, y que se relacionan con la tiranía de algunos de los emperadores romanos, como en el caso del emperador Tito quien decretó el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos.

Ahora bien, en cuanto a la evasión fiscal podemos señalar que Roma no estuvo exenta de la comisión de dicho ilícito, sobre todo en época de crisis, donde la evasión fiscal aumentaba. Sin embargo, el tipo de penas que se establecieron en sus disposiciones jurídicas, y su aplicación efectiva, lograron en cierta medida que no proliferaran los evasores fiscales en casos graves, pues, tal conducta era equiparada al delito de "infrequentes" (el cual consistía en la acción de renunciar al llamado de las armas, lo cual era visto como un insulto a la sociedad), y como sanción se estableció la *capitis diminutio* máxima, que limitaba su capacidad jurídica, y eran reducidos a la calidad de cosa.

Asimismo, para ciertos casos graves se sancionaba con la pena de muerte, como se advierte de lo señalado por Armando Giorgetti, quien afirma que:

> …los contribuyentes que se sustraían o intentaban sustraerse a la obligación de inscribirse en los censos y en consecuencia al cumplimiento de las contribuciones o cargas tributarias, incurrirían en delito, el cual era sancionado en casos graves con la pena de muerte…

En ese sentido la doctora Margarita Lomelí Cerezo señala que

> …A mediados del siglo IV a. de J.C. el tributo se imponía ya en proporción al patrimonio registrado a este efecto por los ciudadanos. Se encomendó a un funcionario ad hoc, el censor, la facultad que antes pertenecía a los cónsules, de formar el censo determinando las personas que pertenecían a la comunidad, sus bienes y la regulación de las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir. Como el censor carecía de imperium correspondía al cónsul castigar con penas corporales y aun con la pena de muerte al ciudadano que descuidaba el cumplimiento de sus obligaciones, relativas a la formación del censo o que daba informes falsos…[17]

C. Grecia

En Grecia existían impuestos sobre minas y comercio, así como la tributación sobre pueblos sojuzgados.

Comenta Urbina Nandayapa que en Grecia 356 a. de J. C. se imponía como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometían conductas de fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia.[18]

D. Antecedentes internacionales

En España encontramos antecedentes muy interesantes del delito fiscal, muy similares a México, como lo fue el hecho de no tener legislaciones bien redactadas respecto al tipo penal de fraude fiscal, lo que trajo al igual que en nuestro país que no se aplicaran dichas disposiciones, asimismo, es común que en diversos países los ciudadanos, no tengan introyectada la obligación de contribuir, e incluso la denuncia era mal vista entre los ciudadanos.

---

[17] Lomelí Cerezo, Margarita, *El poder sancionador de la administración pública*, Continental, México, 1961, p.12

[18] Urbina Nandayapa, Arturo, *Delitos Fiscales en México 2, delitos fiscales en el Derecho positivo mexicano,* Editorial SICCO, México, 1997, p. 3.

Asimismo, en Argentina se ha castigado el contrabando con pena de prisión y multa, muy similar a como se sancionaba en nuestro país hasta antes que derogaran el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

En Estados Unidos resulta importante la institución del juramento fiscal, y las sanciones son muy severas para quien no cumple las obligaciones tributarias y los perjuros.

a. *España*

Como primer antecedente propiamente dicho, del delito de defraudación fiscal, se encuentra el delito de defraudación fraudulenta, de bienes o de la industria regulado en el artículo 331 del Código Penal de 1870; en segundo lugar, el delito fiscal introducido por la Ley de Medidas Urgentes, de Reforma Fiscal de 1977 y por último el delito de defraudación tributaria incorporado al Código Penal por la Ley 2/1985, de 29 de abril, de Reforma al Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Prácticamente el delito de defraudación tributaria no fue perseguido ni sancionado debido básicamente a las deficiencias técnicas de los tipos penales, así como a la conciencia social como suele pasar en varios países que sienten injusto el hecho de pagar la excesiva carga tributaria. Asimismo, otra causa considerada para no perseguir y sancionar el delito de defraudación tributaria consistió en la complejidad que conlleva instaurar un procedimiento penal, pues, se consideró que existía un mecanismo más rápido para la represión de este ilícito, como lo es el procedimiento administrativo, y por consecuencia debía ser reprimido con la imposición de una multa.

En cuanto al mencionado delito de ocultación fraudulenta de bienes regulado en el artículo 331 del Código Penal de 1970, éste se sancionaba con multa del tanto al quintuplo del importa de los impuestos que debieran haberse pagado, siempre y cuando dicho impuesto omitido no fuera inferior a 125 pesetas. Dicho tipo penal consistía en que todo aquél “que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiera satisfacer”.

De lo anterior se desprende que lo que se sancionaba era la falsedad, consistente en ocultar en todo o en parte los bienes, el oficio o la industria que se ejerciere, lo cual se desprende de la ubicación de dicho delito en el título dedicado a las falsedades.

Respecto al bien jurídico tutelado la doctrina señaló que el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria se entendía como falsedad; asimismo, otras posiciones

consideraban a dicho ilícito como un tipo de desobediencia-resistencia y otros tantos lo consideraron un delito tributario.

La Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de reforma fiscal, mediante el cual se modifica el artículo 319 del Código Penal, instrumentaba una actuación necesariamente beligerante ante el problema del fraude y buscaba la consolidación de relaciones de sinceridad y colaboración entre los contribuyentes y la Administración.

Mediante esta Ley se modifica el capítulo VI del Título III, del Libro II, del Código Penal sustituyendo el rubro: "de la ocultación fraudulenta de bienes o de la industria", por la de "del delito fiscal", precepto que señalaba lo siguiente:

> 1. Cometerá delito fiscal el que defraudare a la hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a 2,000,000 de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.
>
> El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre 5.000,000 y 10,000,000 y con prisión menor para más de 10,000,000, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.
>
> 2. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:
>
> a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.
>
> Si el período impositivo fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.
>
> b) En los tributos que no tengan carácter periódico la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.
>
> 3. Cuando el defraudador de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros-Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en

cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros participes.

La introducción del delito fiscal al Código Penal continuó estando regulado en el título de las falsedades, lo cual se consideró que no era correcto, pues, la falsedad era un primer paso encaminado a defraudar, sin embargo, para que exista una conducta-típica de fraude fiscal se requería que se produjera un fraude (igual o superior a los 2,000,000 de pesetas); asimismo, para la determinación de la pena se debería atender a la cuantía defraudada y por último por haber sustituido la rúbrica del capítulo VI, que antes la indicada Ley decía "de la ocultación fraudulenta de bienes o de la industria" por la "del delito fiscal".

En virtud de la descripción típica del delito fiscal algunos autores consideraban que era necesario sustraer dicho ilícito del Código Penal e insertarlo junto con la regulación de las infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria, es decir en dicho ordenamiento se consideraba que deberían establecerse las infracciones administrativas junto con los delitos en materia tributaria para entender de mejor manera la interrelación entre infracción y delito fiscal, de lo que deriva que se hable en cierto sector de la doctrina de derecho penal fiscal en donde se contemplan tanto infracciones como delitos.

En resumen, el hecho de que el delito fiscal continuara localizándose dentro del título destinado "a las falsedades" no podía seguir interpretándose que la configuración del mismo fuese un delito contra la fe pública.

En cuanto a la parte procedimental los artículos 36 y 37 de la citada Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, señalaban la jurisdicción competente para el conocimiento del delito de defraudación a la Hacienda Pública, así como los requisitos procesales para la persecución de un delito fiscal, respectivamente, de esta forma el último de los citados artículos señalaba que:

1. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querella.

2. Una vez hayan adquirido firmeza las actitudes administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo central, el delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector-Jefe, del Administrador de Tributos, impuestos y mobiliarios o de aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales, cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias

provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.

Como se puede observar el único legitimado para ejercitar la acción penal por el delito fiscal era la Administración, con lo cual se provocaba un aumento de la inseguridad jurídica y una mayor posibilidad de abusos derivada de la discrecionalidad administrativa en la persecución del delito.

Asimismo, otra crítica que se le puede hacer al aspecto procedimental es el relativo a la condición de procedibilidad consistente en el requisito de firmeza que debían adquirir las actuaciones administrativas para poder poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos constitutivos de delitos. Desde esta perspectiva la firmeza de las actuaciones administrativas no era otra cosa sino una cuestión prejudicial previa al proceso penal.

Cabe señalar que tal firmeza no era en sentido estricto, es decir, ésta era única y exclusivamente en cuanto a la determinación final del Tribunal Económico-Administrativo Central, razón por la cual, en contra de la resolución de la Administración (a la cual se le consideraba resolución firme), procedía la interposición de un recurso contencioso administrativo.

Para unos autores dicho requisito prejudicial era benéfico en el sentido de que el contribuyente contaba con la garantía consistente en que la Administración sólo instaría el inicio del proceso penal cuando existiera la absoluta certeza de la existencia de una infracción tributaria.

El Código penal español vigente en su Título XIV. De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social, en sus artículo 305-310, se encuentran diversa conductas típicas: a) el delito fiscal o defraudación tributaria (art. 305), b) la defraudación a la Seguridad Social (art. 307), c) el fraude de subvenciones (art. 308), d) el delito contable (art. 310), y por último, e) la defraudación a los presupuestos

generales de las comunidades europeas (art. 305.3) y el fraude de subvenciones comunitarias (art. 306 y 309).[19]

b. Argentina

A finales del siglo XIX y principios del XX en Argentina los impuestos que integraban esencialmente el sistema impositivo eran los siguientes:

1) Impuestos a los Réditos, legislado fundamentalmente por las leyes núm. 11.682 y núm. 11.683, sancionadas ambas el 30 de septiembre de 1932;

2) Impuestos internos al consumo, creados en 1891, sobre esta materia se emitió un decreto del año 1938 que estableció el ordenamiento de diversas leyes sobre la materia, dando una nueva numeración a los artículos. Asimismo, es un antecedente importante la ley núm. 12.139 de unificación de los impuestos internos nacionales, sancionada en diciembre de 1934;

3) Impuestos aduaneros.

4) Impuesto a los sellos, con la ley básica núm. 11.290 del 29 de noviembre de 1923, modificada por diversas leyes, y su decreto reglamentario del 1o. de junio de 1933;

5) Impuesto a las ventas, establecido por la ley núm. 12.143 del 28 de diciembre de 1934 para reemplazar el impuesto a las transacciones;

6) Impuesto a las ganancias extraordinarias; creado por decreto del gobierno de facto con vigencia desde el 1o. de enero de 1944;

7) Impuesto territorial, regido esencialmente por la ley núm. 11.285 de noviembre de 1923, con las modificaciones introducidas por las leyes núm. 11. 582 y 12.150;

8) Impuesto a la transmisión gratuita de bienes, impropiamente denominado impuesto a las sucesiones o herencias, con vigencia de la ley núm. 11.287 del 29 de noviembre del año 1923 y modificaciones introducidas por las leyes 11.583, 11.821 y 11.683, y

9) Impuesto de patentes, establecido en la ley núm. 11.288 sancionada el 29 de noviembre de 1923, modificada por decretos del Gobierno Provisional y las leyes

[19] Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo Saggese, Silvina, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, España, 2001, p. 201.

11.582, 11.584, 12.151 y especialmente la 12.313, que ha suprimido ciertos ramos del comercio y la industria que antes eran gravados.[20]

Se puede considerar como la primera ley penal tributaria, como régimen penal tributario con regulación de tipos penales y sus respectivas sanciones, la ley 23.771 de 1990.

Borinsky señala como antecedentes legislativos del fraude fiscal las siguientes:

1. Ley 3.764 de Percepción y fiscalización de los impuestos internos (1899), en cuyo artículo 36 se establecía como conducta prohibida "cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos… en caso de grave defraudación de reincidencia general o concurso de infracciones", con las sanciones de multa de 10 tantos de la suma que se ha pretendido defraudar, pudiendo además aplicarse por los tribunales, la "pena" de arresto que va de tres meses a un año, asimismo, el artículo 39 de dicha Ley, señalaba como sanción la de publicar en la prensa de los nombres de los infractores.

2. Ley 8.890 de Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (1912), la cual en su artículo 12 establece: "Toda declaración, atestación u omisión de los que por cualquier causa intervengan en la división que tienda a disminuir indebidamente el capital hereditario y el monto imponible, será penado con una multa de cinco veces la parte del impuesto que se hubiere intentado eludir. Todos los que hubiesen dado lugar a la aplicación de la multa, estarán solidariamente obligados a su pago, salvo un mandato judicial, los bancos oficiales o particulares no harán entrega de dinero en ellos depositados por el causante de una sucesión, sin que esté abonado el impuesto de la Ley. Si lo hicieran, serán pasibles de una multa igual al décuplo del valor del impuesto".

3. Ley 11.287 de Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (1923), En su artículo 13 establece: "Toda declaración, atestación u omisión dolosa de los que por cualquier causa intervengan en la sucesión que tienda a disminuir indebidamente el capital hereditario y el monto imponible, será penado con una multa de dos a cinco veces la parte del impuesto que se hubiere intentado eludir. Todos los que hubiesen dado lugar a la aplicación de la multa, estarán solidariamente obligados a su pago; salvo mandato judicial, los bancos oficiales o particulares no harán entrega de dinero en ellos

[20] Fabrizio, Rafael E., *Los Derechos aduaneros en la República Argentina*, Tesis doctoral, Buenos Aires, Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1946, pp. 1 y 2.

depositados por el causante de una sucesión, sin que esté abonado el impuesto de la ley. Si lo hicieran, serán pasibles de una multa igual al décuplo del valor del impuesto.[21]

La defraudación fiscal en Argentina se ha encontrado prevista en diversos ordenamientos, tratándose de la materia aduanera, encontramos las Ordenanzas de Aduanas que contenían un capítulo que se refería a tres tipos de conductas prohibidas por contravenir las normas en materia aduanera, así se regulaban contravenciones, defraudación o fraude y contrabando.

Así, lo que nos interesa es la defraudación o fraude. Al respecto, dichas ordenanzas señalan que en materia aduanera la defraudación o el fraude existe cuando tras la violación de las correspondientes disposiciones legales se desprende un perjuicio fiscal para el Estado,[22] lo cual se desprende de los siguientes artículos de las referidas Ordenanzas de Aduanas:

El artículo 1025 estableció que:

> En las aduanas de la República será considerado como fraude, y por consiguiente materia de pena, toda falta de requisito, toda falsa declaración o todo hecho que despachado en confianza por ellas o que pasara desapercibido produjera menos renta que la que legítimamente se adeudare.

Mientras que el artículo 1037 señala:

> …serán consideradas como operaciones fraudulentas las practicadas en las aduanas en infracción a estas ordenanzas, y que no percibidas por ellas podrían disminuir la renta o aumentar la responsabilidad del Fisco.

En cuanto a la pena consistente en el comiso de la mercancía, el artículo 1026 establece:

> Todo hecho que tienda a disminuir inmediatamente la renta, aunque no tenga en esta Ordenanza una sanción especial, será penado con la pena de comiso si la defraudación se intenta sobre la cantidad o especie de las mercaderías, y con el pago de dobles derechos si es sobre la calidad…".[23]

---

[21] Borinsky, Mariano Hernán, *Fraude fiscal, Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico, y sociológico,* Colección Tesis doctorales, ediciones Didot, Argentina, 2013, pp. 184-186.
[22] Fabrizio, Rafael E., *Los Derechos aduaneros en la República Argentina*, Tesis doctoral, Buenos Aires, Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1946, p. 58.
[23] *Ídem*.

En efecto, además de decomisar la mercancía, en el caso de que la defraudación verse sobre la calidad de la mercancía para disminuir la renta fiscal, se le impondrá la pena de pagar dobles derechos.

Asimismo, los artículos 1031 y 1032 de dicho ordenamiento contemplan para el fraude fiscal penas pecuniarias, así se castigará dicho delito con multa, la cual de conformidad con el artículo 67 de dichas Ordenanzas, se fija en el valor de depósito de la misma más los derechos fiscales. Al ser la multa de carácter personal, en caso de que la persona no tenga bienes para satisfacer la misma, a dicha persona se le conmuta por prisión a razón de un día de cárcel por cada peso fuerte, hasta un máximo de dos años.

Otro ordenamiento que regula el fraude fiscal es la ley 11.683 de organización administrativa de los impuestos a los réditos y a las ventas, en la que se regulan: contravenciones y la defraudación, señalando Hernández Esparza que:

> La pena para el fraude fiscal en esta ley consiste en multa por el décuplo de la suma defraudada, o que se haya pretendido defraudar y además la responsabilidad criminal correspondiente a los delitos en que se haya incurrido en la comisión del fraude…[24]

La Ley de Impuestos Internos de 1899 imponía una pena pecuniaria igual que la ley de los impuestos a los réditos y que la ley relativa a las ventas que fueron señaladas, consistente en el décuplo de lo defraudado, además un arresto que no fuera menor a tres meses ni superior a un año, esta pena era para los casos de grave defraudación, reincidencia general o concurso de infracciones.

En consideración de Hernández Esparza en el caso de la defraudación fiscal, como se desprende de los ordenamientos citados la pena estaba dirigida a la recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada teniendo la pena privativa de la libertad un carácter secundario.[25]

c. Estados Unidos de América

El Código de los Estados Unidos, en su título 26 (Código de Impuestos Interiores), capítulo 75 (Delitos, Ofensas y Faltas), expedido en Acta del Congreso del 16 de agosto de 1954, derogó el anterior Código de Impuestos Interiores de 1939.

[24] Hernández Esparza, Abdón, *El delito de defraudación fiscal, estudio dogmático*, México, Botas, 1962, p. 57.
[25] *Ibídem*, p. 58.

La Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores es la dependencia encargada de hacer una recomendación al Departamento de Justicia. Este Departamento ejercitará acción penal siempre y cuando considere que realmente es culpable el causante de impuestos y que hay una probabilidad considerable de que se va a obtener un veredicto de culpabilidad.[26]

El fraude penal requiere pruebas fehacientes para emitir un veredicto de condena, pues, se debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable.

Hernández Esparza refiere que hay más asuntos por fraude fiscal en la vía administrativa que en la vía penal, asimismo, señala los datos proporcionados por Joseph Crockett P., en su libro "The Federal Tax System of the United States", referente al año fiscal que término el 30 de junio de 1952, en ese sentido:

> se fijó una sanción administrativa consistente en el 50% adicional a la cantidad omitida en 17,494 casos de fraude al fisco. Se recomendó la acción penal en 1, 284 casos de fraude el 50% de los cuales correspondían a la categoría de "delincuentes y hampones.
>
> Asimismo, durante dicho año (1952), refiere que: "1,063 procesos se incoaron, habiéndose obtenido 563 veredictos de culpabilidad, confesiones de culpabilidad y de "no lo contenderé".
>
> Durante el año fiscal de 1951 el Departamento de Justicia turnó 398 casos que implicaban 448 inculpados a los fiscales para el ejercicio de la acción penal. Quedaron procesados 415 inculpados; 283 confesaron su culpabilidad o alegaron 'no lo contenderé'; 78 fueron desechados; 41 condenados y 13 absueltos…[27]

Los artículos relativos a la defraudación fiscal vigentes a 1962 son los siguientes:

> SECCIÓN 7201. Tentativa de Evadir o Eludir el Pago de Impuestos. Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este Título o el pago del mismo será, además de las otras penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, será multado hasta por $10,000 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.
>
> SECCIÓN 7202. Omisión Intencional en la Retención o Pago de Impuestos. Toda persona obligada bajo este Título a cobrar, rendir cuenta de, y pagar cualquier impuesto

[26] *Ibídem*, p. 59.
[27] *Ibídem*, p. 60.

establecido por este Título que intencionalmente deje de retener, rendir cuentas exactas o pagar dichos impuestos, será, además de las penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, multado con no más de $10,000 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costas de juicio.

SECCIÓN 7203. Omisión Intencional de Presentar una Declaración, Proporcionar Información o Pago de Impuestos. Toda persona que esté obligada bajo este Título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena este Título; o por disposiciones dictadas bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración (excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las Secciones 6015 ó 6016), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir ese impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o por reglamentos, será, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable de un delito y, si fuese convicto de ello, será multado hasta por $10,000 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

SECCIÓN 7204. Declaraciones Fraudulentas u Omisión en las Declaraciones de los Empleados. En lugar de cualquier otra pena prevista por la Ley (exceptuando aquella prevista por la Sección 6674) toda persona obligada bajo lo dispuesto por la Sección 6051 a presentar una declaración, que intencionalmente presente una declaración falsa fraudulenta o intencionalmente omita proporcionar una declaración en la forma, tiempo y contenido de la información requerida por la Sección 6051 o reglamentación expedida bajo dicha Sección, será por cada ofensa si fuere convicto de ella, multada hasta por $1,000, o confinado a prisión por no más de un año, o ambas.

SECCIÓN 7205. Retención Fraudulenta del Certificado de Exención o Negativa a Proporcionar Informes. Toda persona obligada a proporcionar información a su patrón bajo la Sección 3402 (f) que intencionalmente proporcione información falsa o fraudulenta u omita intencionalmente proporcionar dicha información la cual requeriría un aumento en el impuesto retenido bajo la Sección 3402, será, en lugar de cualquier otra pena prevista, si fuese convicto de ella, multada hasta por $500 o confinada a prisión por no más de un año, o ambas.

SECCIÓN 7206. Fraude y Declaraciones Falsas. Toda persona que: 1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecho bajo apercibimiento de aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser verídica y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial; o 2.- Intencionalmente ayude o asista

en, o procure, sugiera, o aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier asunto que surja bajo las leyes de impuestos interiores, de una declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea fraudulento o contenga falsedades en relación con cualquier asunto esencial, ya sea no que dicha falsedad o fraude sea con el conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u obligada a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o documento; o 3.- Simule, falsa o fraudulentamente ejecute o firme cualquier fianza, permiso, anotación u otro documento requerido bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores o mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la ejecución de los mismos; o 4.- Remueva, deposite u oculte o tenga relación con la remoción, depósito u ocultación de bienes o mercancías respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen esté autorizado por la Sección 6331 con la intención de evadir o eludir la fijación de un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este Título; o 5.- En relación con cualquier convenio bajo la Sección 7122 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la Sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto, intencionalmente: (A) Oculte de cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; o (B) Reciba, oculte, destruya, mutile o falsifique cualquier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; será culpable de un delito y si fuese convicto de ello, será multado por no más de $5,000 o confinado a prisión por no más de tres años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

SECCIÓN 7207. Declaraciones, Manifestaciones u Otros Documentos Fraudulentos. Toda persona que intencionalmente entregue o dé a conocer al Secretario o a su Delegado cualquier lista, declaración, manifestación, cuenta u otro documento, sabiendo que es fraudulento o falso en relación con cualquier asunto esencial, será multado hasta por $1,000 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas.[28]

La Sección 7233 fija la pena por la omisión de pago, o tentativa de evasión del pago del impuesto sobre futuros de algodón. La Sección 7268 sanciona la posesión con intención de vender en fraude a la ley o para evadir un impuesto. Se sanciona asimismo la venta para evadir el impuesto. La Sección 5762 enumera una serie de conductas consideradas como

[28] *Ibídem.,* pp. 61-65.

fraude al fisco en relación con los impuestos al tabaco, asimismo, tipifica delitos relativos al uso indebido de estampillas y marbetes en la misma industria del tabaco.[29]

Por otra parte, el Título 42 del Código de los Estados Unidos, relativo a la Salud y Bienestar Públicos tipifica el fraude contra el Seguro Social. Mientras que el Título 18 del Código de los Estados Unidos, relativo a los Delitos y Procedimientos Penales tipifica el fraude a los Estados Unidos mediante falsos testimonios y declaraciones falsas o fraudulentas ante cualquier Secretaría de Estado.

Algo que resulta importante en las legislaciones tributarias anglosajonas es la institución del juramento fiscal, y las sanciones son muy severas para quien no cumple las obligaciones tributarias y los perjuros.

En los Estados Unidos de Norteamérica, el juramento vale no ya como medio procesal de prueba sino como medio válido para reafirmar las declaraciones y las comunicaciones del contribuyente o de las personas físicas obligadas a efectuarlas. Conforme el sistema fiscal de los EE.UU., el juramento se hace al pie de la declaración de réditos del sujeto de la obligación tributaria, situación similar a la verificada en el Reino Unido.[30]

Las sanciones establecidas en el código fiscal estadounidense para quienes omitan presentar la declaración o para quienes presenten una declaración inexacta o falsa o, en cualquier forma, suministre falsas indicaciones son muy graves, con penas de multa o pena privativa de libertad. En algunos casos, a las sanciones penales se les agregan otras de carácter administrativo.

En Estados Unidos, las conductas típicas hacen referencia al no pago de impuestos, se utiliza el verbo “evadir”, es decir, está presente la idea de actividad delictiva; no hay, en ese sentido una evasión atípica: si la conducta es atípica, no se llama evasión sino elusión impositiva (“*tax avoidance*”).[31]

Con relación a los principales antecedentes legislativos de Estados Unidos, el *Internal Revenue Code*, aprobado por el Congreso de los EE. UU. por ley del 16 de agosto de 1954, en el cap. 75, sección A, parte I, desde el art. 7201 al art. 7214 inclusive, establece las

[29] *Ibídem.,* p. 64.
[30] Borinsky, Mariano H., *Fraude fiscal, un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Colección Tesis doctorales, Buenos Aires, Ediciones Didot, 2013, p. 153.
[31] Orce- Trovado citado por Borinsky, Mario H., *op. cit*., p. 154.

normas generales para la represión de los delitos y de otras violaciones a las leyes financieras federales.[32]

El art. 7201, referente al delito de evasión y de fraude tributario, establece:

> Toda persona que deliberadamente intentare de cualquier modo evadir o frustrar cualquier impuesto establecido en este título o su pago, además de otras penalidades establecidas por ley, será culpable de delito y probada su culpabilidad, será multada hasta 10.000 dólares o condenada a prisión hasta 5 años, o a ambas, conjuntamente con las costas del juicio. Este delito es considerado "grave" (*felony*).

El art. 7202 del *Internal Revenue Code* contempla el delito de falta de recaudación y de falta de pago de tributos al señalar:

> Toda persona obligada por este título a recaudar, rendir cuenta y pagar cualquier impuesto establecido por este título, que deliberadamente omitiere recaudar, rendir cuenta según verdad y pagar el tributo, además de otras sanciones establecidas por ley, será culpable de delito, y probada su culpabilidad, será sancionada con multa no superior a 10.000 dólares o a prisión hasta 5 años, o a ambas, conjuntamente con las costas del juicio.

El art. 7203 del citado digesto establece:

> Toda persona obligada por este título a pagar cualquier estimación impositiva o impuesto, u obligada por este título por los reglamentos dictados por la autoridad a presentar una declaración, a llevar cualquier registro o a suministrar información, que deliberadamente omitiere pagar dicha estimación impositiva o impuesto, presentar esa declaración, llevar esos registros o proporcionar dicha información, en la oportunidad u oportunidades establecidas por la ley, además de otras sanciones fijadas por ley, podrá ser considerada culpable de delito menor (*misdemeanor*) y, probada su culpabilidad, será sancionada con multa no superior a 10.000 dólares o condenada a prisión hasta un año, o a ambas, conjuntamente con las costas del juicio.

El art. 7206 enumera los actos y hechos que configuran el delito de fraude y la falsa declaración tributaria como causales de la comisión de delito con pena de prisión: falsa declaración bajo juramento, formulada por quien, consciente y voluntariamente, redacte y firme declaraciones, informes u otros documentos con valor de juramento escrito, que no considere verdaderos y correctos en cada una de sus partes; ayuda o asistencia en el delito;

[32] Borinsky, Mario H., *op. cit.*, p. 154.

obligaciones, licencias y concesiones fraudulentas; transferencia u ocultación con intención de defraudar al fisco; ocultación de bienes; entre otros.[33]

De lo anterior se advierte que en el *Internal Revenue Code* americano existen diversas hipótesis de conductas prohibidas de fraude fiscal, medularmente son falsedades en las declaraciones juradas, y omisión del pago de tributos.

Se advierte que el *Internal Revenue Code* no establece de forma general a partir de que cantidad será considerado delito fiscal, ese umbral se establece de estado a estado y como política para perseguir la evasión como delito, es decir para que se presente una denuncia penal es que se trate de un caso de alto impacto, por lo que tiene que ser una cuantía que se haya evadido, lo suficientemente considerable para que se lleve el asunto a juicio. En resumen es una facultad discrecional del IRS (*Internal Revenue Service*), llevar el caso a sede penal.

Dentro de los precedentes en el caso *"Check v. United Stated"*, el máximo tribunal de Estados Unidos consideró que para que exista el elemento voluntariedad, ésta debe ser una violación voluntaria, intencional, de un deber legal conocido, ante la complejidad de las leyes fiscales, que luego causan errores inocentes.

Otro precedente importante fue el caso (*United States vs. Bangui*), donde se determinó que el error de derecho no excusa de responsabilidad penal, pues, en un caso, donde se pretende acreditar que el ingreso fue un pago por concepto de un préstamo, por sí mismo, viola la sección 1956; el acusado no tiene que conocer que su conducta viola las leyes fiscales; por lo que basta con que el acusado intencionalmente participe en una conducta que, de hecho, viola la sección 7201[34] del *Internal Revenue Code*. Este delito es considerado "grave" (*felony*).

Cabe destacar que, en Estados Unidos de América, como bastión fundamental en la familia del *common law* se sustenta básicamente en el derecho jurisprudencial. Las decisiones de los tribunales son tratadas con respeto, y tienden a ser consideradas como "precedentes"

[33] *Ibídem,* pp*.,* 154 y 155.

[34] El art. 7201, se refiere a la evasión y fraude tributario, el cual señala: "… Toda persona que deliberadamente intentare de cualquier modo evadir o frustrar cualquier impuesto establecido en este título o su pago, además de otras penalidades establecidas por ley, será culpable de delito y probada su culpabilidad, será multada hasta 10.000 dólares o condenada a prisión hasta 5 años, o a ambas, conjuntamente con las costas del juicio".

que los tribunales posteriores han de seguir cuando son requeridos para decidir asuntos de similar naturaleza.[35]

En el caso Pasquantino, la Corte Suprema de Estados Unidos consideró que:

> … la conducta de los actores, consistente en armar un plan para evadir impuestos de importación de alcohol canadienses (sic) utilizando líneas telefónicas estadounidenses, se subsume dentro de los términos literales de la ley de fraude electrónico, dado que el objeto del plan era privar a Canadá de sus ingresos fiscales, en los cuales tiene un interés económico directo, que constituye dinero legalmente exigible, es decir, "bienes"; y era también la de aparentar ante los oficiales canadienses que no tenían bienes para declarar, lo que implica un fraude por representaciones. Además, también se destacó en el precedente mencionado que la ley de fraude electrónico no es contraria a la ley de ingresos del *Common Law, dado que la acción contra los actores por fraude electrónico federal, por haber armado un plan para contrabandear grandes cantidades de alcohol hacia el Canadá desde los Estados Unidos empleando las líneas telefónicas estadounidenses, fue entablada por un soberano nacional, lo cual hace aplicable la ley penal nacional, independientemente de la prohibición de aplicar la ley penal extranjera, y tiene como objeto primario la disuasión y castigo de la conducta fraudulenta, interés regulatorio nacional completamente independiente de la aplicación del derecho extranjero.* El ocultamiento rutinario del alcohol importado por parte de los demandados ante los oficiales canadienses y la falta de declaración de dichos bienes en los formularios de aduana constituyó un "plan o engaño para defraudar" a Canadá de los ingresos de impuestos de importación, según el significado de la ley federal de fraude electrónico…[36]

La conclusión a la que se llega del caso anterior, es que el ocultamiento de mercadería más omisión de declaración de bienes es igual a engaño para defraudar —perpetrado en Estados Unidos mediante fraude electrónico—, implica omisión de ingresos de impuestos de importación en Canadá. Lo importante del fallo es que el concepto de engaño es amplio, resultando importante el propósito defraudatorio, incluso con independencia del resultado dañoso producido, aun cuando éste se produce fuera de las fronteras de Estados Unidos.[37]

[35] Borinsky, Mario H., op. cit., p. 157.
[36] *Ibídem*. pp. 157 y 158.
[37] Ibídem., p. 161.

De lo que se advierte del precedente es que el engaño es lo medular para que se configure el delito de fraude fiscal, que en este caso fue a través del fraude electrónico, con independencia de que quien recienta el perjuicio económico sea un Estado extranjero, lo que importa para la legislación de Estados Unidos de Norteamérica, en este caso, no es lo disvalioso consistente en la causación de un perjuicio fiscal, lo cual es secundario, sino lo disvalioso consistente en el fraude electrónico, para evadir impuestos en otro país.

En los Estados Unidos, se utiliza el verbo "evadir", para referirse al delito de fraude fiscal, y es utilizado el vocablo elusión para las conductas que no son constitutivas de delito,[38] así en el Código Federal de Impuestos de los Estados Unidos de Norteamérica el artículo 7201 (IRC), al tipificar la evasión tributaria (tax evasión) señala: "la falta de pago de un tributo por sí sola no es suficiente para establecer que el sujeto ha incurrido en una acción disvaliosa, y que la presentación de una declaración falsa necesita evidencia afirmativa de intención de no pagar".

E. Antecedentes nacionales

Desde el tiempo de los Aztecas se observa como la autoridad ha pretendido cobrar los tributos, en este caso incluso con la pena de muerte, o la esclavitud, así en el Imperio Azteca se empezó a desarrollar lo que hoy se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios. En la época colonial fue muy significativo el Impuesto sobre ingresos mercantiles el cual pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades, y alcanzó la tasa del 4%, posteriormente fue sustituido por el impuesto al valor agregado.

En 1893 se expide la Ley del Impuesto General del Timbre, la cual contempló a la defraudación fiscal como infracción y por lo tanto a los causantes que no pagaban impuesto se les imponía una sanción administrativa.

En general como antecedentes de la defraudación podemos señalar el fraude contemplado en nuestros diversos códigos penales y en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, legislaciones que no tuvieron prácticamente aplicación, los códigos penales porque no contemplaban la defraudación fiscal como tal, sino el delito de fraude, y era difícil que la conducta de defraudación se encuadrase en la de fraude, y por lo que hace a la Ley Penal de Defraudación Impositiva de 1947, la cual regulaba de forma casuística a la defraudación fiscal y contenía disposiciones muy importantes en la materia,

[38] Díaz Vicente, Oscar, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ediciones Depalma, Argentina, 1999, p. 6.

tuvo una vida efímera prácticamente de un año, pues, por reforma de 1948, se incorporan los delitos fiscales entre ellos la defraudación fiscal al entonces vigente Código Fiscal de 1938.

Asimismo, de los antecedentes nacionales se advierte cómo fue cambiando la política criminal, en materia de delitos fiscales, por ejemplo: de considerar que en el procedimiento penal el juez sólo podría imponer la pena de prisión debido a que en el procedimiento administrativo se cobrarían las contribuciones omitidas, lo cual contrasta con lo regulado actualmente, en razón de que el juez penal, además de imponer la pena de prisión, ahora, puede imponer la reparación del daño consistente en el pago de las contribuciones con su actualización y recargos hasta la fecha de emisión de la sentencia, a pesar de que en vía administrativa la autoridad también puede resolver que el infractor tenga que pagar las contribuciones omitidas con su actualización y recargos.

a. Época precolonial

El pueblo Azteca determinaba la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico. El pueblo Azteca marca la pauta de lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

En el México precolombino la sanción era única, la pena de muerte. Las guerras floridas, que periódicamente llevaban a cabo “a fuego y sangre” los señores de México, Texcoco y Tlacopan eran con el único fin de recaudar tributos de los pueblos subyugados, además de procurarse mano de obra esclava. El dominio que se ejercía en la época de máximo esplendor del imperio Azteca, abarcaba hasta tierras de Centroamérica, las que estaban obligadas a reconocer el dominio de los señores aztecas y aceptar el vasallaje a que se encontraban sometidos.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

b. Época colonial

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia, el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

En nuestro país han existido impuestos en una variedad insospechada, y la época de la colonia no fue la excepción, como se puede observar de la ilustrativa clasificación que hace José Miranda de dichos impuestos, la cual es la siguiente:

…A. IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

Dentro de esta categoría estarían incluidos los denominados:

1. Almojarifazgo.

2. Grana, añil y vainilla.

3. Impuesto de caldo (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos traídos de España).

4. Anclaje.

5. Armada y avería y otros derechos de mar.

6. Estanco de lastre.

B. IMPUESTOS Y GRAVÁMENES EN EL COMERCIO INTERIOR

1. Alcabala.

2. Pulperías

3. Derechos del quinto de oro y plata

4. Derechos de vajilla

5. Derechos de amonedación

6. Derechos de ensaye

7. Minería, señoraje de la minería

8. Impuestos a pulques

9. Ramo de muralla

10. Peaje y barcas

11. Real desagüe de Huhuetoca.

12. Estancos

13. Azogues

Cobre, estaño, plomo y alambre.

Cordobanes.

Gallos.

Naipes.

Nieve.

Pólvora.

Salinas.

Tabaco.

14. Impuesto de caldos (respecto del aguardiente fabricado en parras y en algunas otras regiones del país).

C. IMPUESTO SOBRE LA AGRICULTURA Y LA GANADERÍA.

1. Diezmos.

2. Licencias.

D. IMPUESTO SOBRE SUELDOS Y UTILIDADES

1. Media anata secular.

2. Mesadas y medias anatas eclesiásticas.

E. IMPUESTOS SOBRE ACTOS, DOCUMENTOS Y CONTRATOS

1. Papel sellado

F. IMPUESTOS SOBRE JUEGOS, DIVERSIONES Y ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.

1. Lotería

G. IMPUESTOS DE CAPACITACIÓN

1. Tributos

2. Medio real de fábrica

3. Medio real de hospital

4. Medio real de suministros.[39]

De los anteriores impuestos algunos de los más significativos eran: el impuesto de avería que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Éste llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías. El Impuesto de lotería, mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería. El impuesto de alcabala que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra. El Impuesto de caldos era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes. El Impuesto de timbre consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

También fue muy significativo el Impuesto sobre ingresos mercantiles el cual era aquél que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades, el cual alcanzó la tasa del 4%, y posteriormente fue sustituido por el Impuesto al valor agregado. Otro impuesto también importante fue el de almirantazgo, el cual se pagaba en razón de los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó alcanzar el 15%.

Las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban desde la pena de muerte al decomiso de los bienes del deudor o cárcel por periodos más o menos largos que sufría el infractor.

c. Época Independiente

En los primeros tiempos de la época independiente señala Abdón Hernández Esparza que:

> La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía. Específicamente dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de

[39] Miranda, José, *El tributo indígena en la nueva España durante el siglo XVI*, Editorial El Colegio de México, primera reimpresión, México, 1980, p. 25.

contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. Aun cuando el contrabando implica defraudación fiscal toda vez que es una defraudación de derechos aduanales, sin embargo, la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad.

El 25 de abril de 1893 se expide la Ley del Impuesto General del Timbre, que entró en vigor el 19 de julio de dicho año, en la cual se contenía las disposiciones de diversas leyes que sobre impuestos se habían emitido, en dicha ley se contempló a la defraudación fiscal como infracción y por lo tanto a los causantes que no pagaban impuesto se les imponía una sanción administrativa, sin embargo, cuando los causantes llevaban dos o más libros de contabilidad, o bien, al participar de alguna forma en la infracción de defraudación fiscal cometieran alguna conducta tipificada como delito, se les aplicaba la pena correspondiente por el delito cometido, más no por la defraudación fiscal la cual se reitera era una mera infracción.

Cabe señalar que el fraude fiscal se encontraba subsumido en el delito de fraude contra la propiedad regulado en el Código Penal de 1871 en el Título Primero de los “Delitos contra la Propiedad”, estableciendo que hay fraude siempre que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa, o alcanza un lucro indebido con perjuicio de aquel.

d. Época revolucionaria

El Maestro Manuel Rivera Silva señala que:

> … Como antecedentes de la defraudación podemos señalar el fraude contemplado en nuestros diversos Códigos Penales y en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.
>
> En el fraude genérico, previsto por nuestros Códigos Penales, ya quedaba comprendido el fraude al fisco, pues no señalando nuestras legislaciones, calidades especiales para el sujeto pasivo del delito, lógico es concluir que éste puede ser (como sucede en todos los delitos contra las personas en su patrimonio), tanto una persona física como una persona moral, entre los cuales queda incluido el Estado, la Federación, Los Municipios, etc. etc. y por tanto, el Fisco puede ser víctima de las conductas criminales que avasalla el fraude.
>
> En la Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal se consignaron los fraudes específicos que hoy registra el capítulo Sexto, más en ella, en forma redundante, al

término defraudación se agregó la palabra "impositiva" sin hacer hincapié que con el término defraudación se está indicando fraude al Fisco. Además, en la ley citada se omitió una definición genérica de la defraudación que salvara las limitaciones que el casuismo acarrea y en fórmula amplia comprendiera conductas imprevistas que dañan igual que los fraudes especificados….[40]

Efectivamente, se expidieron los códigos penales de 1929 y de 1931, en los que se definió al fraude de la misma forma que en el Código penal de 1871, con la salvedad que en el Código de 1931 se eliminó del tipo penal de fraude la exigencia de que el lucro se alcanzara con perjuicio de la víctima del engaño, con lo cual ya se podía castigar también a los sujetos activos de dicho delito cuando no coincidiera el engañado y el titular del patrimonio, así en el artículo 386 de dicho Código en su primer fracción, de las trece, estableció que cometía fraude ":…el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido…".

Sin embrago como ya se mencionó, al parecer no se aplicaba dicho ordenamiento penal para reprimir a los causantes que defraudaban al Fisco, pues, en la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva promulgada el 30 de diciembre de 1947, y publicada en el DOF, el 31 de los mismos mes y año, que enseguida se comenta, se señaló que:

…Es indudable que el allegamiento de los medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución señala a la Federación y su seguridad financiera, se ven seriamente dañados por la elusión que del pago de una parte importante de las tributaciones se viene haciendo. El Ejecutivo Federal observa que, para impedir esta defraudación en materia impositiva, han sido insuficientes las sanciones de tipo administrativo que hasta el presente se han aplicado y que, por tanto, es urgente establecer sanciones más enérgicas, como son las de naturaleza penal, para otorgar una plena protección a la seguridad financiera de la Federación…[41]

e. Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal

La protección del Fisco Federal en contra de posibles conductas defraudadoras en el ámbito penal se inicia propiamente con la Ley Penal de Defraudación Impositiva en

[40] Cfr. Rivera Silva, Manuel, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1984, p. 120.

[41] Exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva, Revista Criminalia, editorial Botas, Año XIV, Enero, 1948, No. 1, Órgano de la Academia Mexicana de Ciencias Penales, México, p. 2.

Materia Federal, promulgada el 31 de diciembre de 1947 y con vigencia a partir del 1 de enero de 1948.

Julio Klein, colaborador en el proyecto de dicha Ley, señala que fueron dos los motivos necesarios que provocaron la promulgación de la misma:

> Primera, el grave daño que a la seguridad, a la estabilidad financiera del Estado, causaban las constantes defraudaciones que venían haciéndose por parte de los causantes en el pago de los impuestos. Ya no bastaba la mera sanción de tipo administrativo; no había otro recurso que dar un paso más en la energía de la sanción y recurrir a la sanción corporal, a la sanción penal.
>
> Por otra parte, la necesidad de la Ley se derivaba también de la nueva política fiscal, sustentada por el actual gobierno federal. La cual se caracteriza esencialmente por la buena fe con que el fisco se conduce ante sus causantes, por la buena fe que el fisco espera de éstos, puesto que pone confianza en ellos y tiene derecho a exigir justa correspondencia, además de lealtad por parte de los contribuyentes, dado que ante ellos se conducirá con plena buena fe y con absoluta confianza[42].

Este ordenamiento jurídico, tiene una gran trascendencia dentro del Derecho penal fiscal, pues es el primer ordenamiento en nuestro país que regula como delito la defraudación impositiva, ya que anteriormente únicamente eran infracciones administrativas de carácter fiscal. Dicha Ley fue denominada por el licenciado Alberto Sánchez Cortés como “Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal”.

Así, la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, establecía en su artículo 1o. las diversas hipótesis del delito de defraudación impositiva, señalando lo siguiente:

> ARTÍCULO 1o. Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:
>
> I.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;
>
> II.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

[42] Klein Julio, *La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, El Foro*, Órgano de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, 2ª. Época, Septiembre de 1948, Tomo V, Núm. 3, México, p. 223.

III.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por conceptos de impuestos;

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;

V.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad;

VII.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad;

IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas e ingresos gravados.

Las hipótesis señaladas medularmente ya se encontraban reguladas en el Código Fiscal de la Federación como infracciones administrativas-fiscales, sin embargo, al crearse la Ley en comento, dichas hipótesis no desaparecieron como infracciones administrativas-fiscales del referido Código, y por el contrario se estableció la viabilidad de la duplicidad de sanciones por el mismo ilícito, así en el artículo 5o. de la Ley en cuestión se estableció que: “Las penas establecidas en esta ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales”, violándose para algunos autores el principio *non bis in Ídem*, por encontrase reprimido dicho ilícito por dos vías y por lo tanto estableciéndose una duplicidad de sanciones, las penales y las administrativas.

En cuanto a la punibilidad dicha Ley establecía que en su artículo 2o. que:

El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquél es superior a cincuenta mil pesos.

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

Al respecto, comentan los Maestros Luis Garrido y Mariano Jiménez Huerta que:

> …Resulta, pues, que conforme a la ley que comentamos en el ordenamiento jurídico de México es castigado el que defrauda al Fisco con una pena cinco veces superior a la que corresponde al ladrón. Y se llega por esta vía a la monstruosa consecuencia de que el ladrón que roba o intenta robar bienes del Fisco, es castigado con una sanción cinco veces más benigna que la que se aplica al contribuyente que, por ejemplo, oculta a las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados. La ley que examinamos ofende gravemente la augusta majestad del Sentido Común…[43]

En efecto, se observa que al ser regulada la defraudación impositiva como delito, por primera vez en un ordenamiento jurídico mexicano, a través de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, se estableció una pena de prisión muy severa con relación a las penas reguladas en el Código Penal vigente en dicha época.

Aunado a dicha punibilidad, los jueces podían imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación, así lo establecía el artículo 4o. de dicho ordenamiento.

Asimismo, algo a destacar resulta ser que dicho ordenamiento jurídico señalaba para la tentativa de defraudación impositiva la misma punibilidad que para el delito consumado de defraudación impositiva, lo cual resulta ser contrario a la lógica y al principio de proporcionalidad de las penas. Sin que obste a lo anterior el hecho de que el juzgador al momento de individualizar la pena pudiese tomar en cuenta si el delito fue consumado o no.

En este ordenamiento en su artículo 6o. se estableció que por el delito de defraudación impositiva no habría lugar a la reparación del daño, porque ésta junto con la sanción económica, estaría a cargo de la autoridad administrativa con arreglo a las leyes fiscales, criterio que tuvo vigente durante un largo tempo hasta que se derogó el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, que en esencia correspondía al artículo 6o. de referencia, ahora el juez penal podrá condenar a un defraudador fiscal a la reparación del daño.

Por otra parte, en cuanto a la responsabilidad, se estableció que: “cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá salvo

[43] Garrido, Luis y Jiménez Huerta, Mariano, *Estudio crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal*, Revista Criminalia, año XIV, número 1, Enero1948, México, pp. 14 y 15.

prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquella".

Dicho precepto resulta ilegal, violando el principio de presunción de inocencia, que todavía no había sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar una presunción de responsabilidad estaba obligando a dichos representantes a probar su inocencia, ya que de lo contrario los haría responsables, siendo que quizá dichas personas no hubiesen realizados los actos ilícitos sujetos a juicio, en este sentido los juristas Luis Garrido y Mariano Jiménez Huerta señalaron que:

> … la responsabilidad penal es individual y personal, y que, por ende, no puede extenderse a personas que no hubieren realizado los actos que se enjuician. Conforme al artículo que comentamos, si el contador de una empresa, por ejemplo, al elaborar una manifestación declara- por error o por ocultar un fraude o una disposición de bienes que está realizando- ingresos menores a los que en realidad ha obtenido la empresa, el Gerente que firma el documento queda comprendido dentro del alcance del artículo 7o., a pesar de no haber tenido, no ya intervención, sino ni siquiera conocimiento de dichos hechos, máxime cuando es evidente que en las grandes empresas el gerente no puede cerciorarse en cada instante y en forma personal si el contador ha procedido con el debido celo, acierto y exactitud. Este precepto afecta también- lo que todavía es mucho más injusto y arbitrario-, a los miembros de los Consejos de Administración de las sociedades anónimas, no obstante que en la realidad de la vida los Consejeros obran siempre sobre la base de los informes que les rinden los gerentes y directores; pues en las grandes empresas los Consejos de Administración están integrados por personas prominentes, con actividades abrumadoras, que se hallan prácticamente imposibilitadas de cerciorarse plena y personalmente por medio de inspecciones, auditorias o arqueos, de la exactitud de los datos que les suministran los funcionarios de las empresas. El artículo 7o. coloca a personas intachables en peligro de ingresar en la cárcel o afrontar un escándalo, por actos personales de empleados subalternos que en forma alguna les son imputables[44].

En dicho ordenamiento se estableció un requisito prejudicial, pues en el artículo 8º de dicho ordenamiento se señaló que: "Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que, a su juicio, se ha cometido el delito". En efecto, el representante social podría iniciar su investigación, pero no podría consignar el asunto al

[44] Ibídem. pp. ¡6 y 17.

juez penal sino contaba con la declaración de la autoridad fiscal de que se había cometido un delito.

Por último, se estableció una excusa absolutoria, señalando que no se aplicarían las sanciones correspondientes si se pagaban los impuestos que se pretendían defraudar antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de los hechos constitutivos de la defraudación impositiva, disposición que resultaba confusa, pues pareciera que sólo aplicaba a la tentativa de defraudación impositiva, y no al delito consumado, quizá por el hecho que desde entonces representaba una problemática el momento de la consumación.

Es de hacerse notar que la Ley Penal de Defraudación Impositiva tuvo una vida efímera pues únicamente estuvo vigente un año, 1948, pues el contenido de esta Ley, con sus respectivas modificaciones, junto con otros delitos fiscales hasta entonces dispersos en otras legislaciones, pasaron a formar parte del Código Fiscal de la Federación, en su Título Sexto, dentro del cual se estableció el Capítulo V, artículos del 270 al 275, relativo al delito de defraudación fiscal; sin embargo la Ley encomendó fue de gran importancia porque en ella se sentaron las bases de los lineamientos que en materia penal fiscal habrían de regir para el delito de defraudación fiscal.

f. Código Fiscal de la Federación de 1938, reforma de 1948.

Como ya se mencionó la Ley Penal de Defraudación Impositiva tuvo una vida efímera, así, al reformarse el Código Fiscal de la Federación, con fecha 31 de diciembre de 1948 se introdujo el Título Sexto denominado de los delitos, en cuyo Capítulo V, se reguló el tipo penal en estudio, bajo la denominación “De la Defraudación”.

Este apartado del Código Tributario recogió los fraudes específicos consignados en la Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal, amén que definió en forma genérica el tipo penal en cuestión, en términos de lo preceptuado por la doctrina; al respecto, la exposición de motivos señalaba:

> El capítulo Quinto del proyecto de ley, principia con la definición genérica del delito que se refiere al propio capítulo, o sea la defraudación. Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo preceptuado por la doctrina que aconseja que en tanto que es imposible señalar casuísticamente los numerosos hechos que conculcan el bien que jurídicamente se intenta titular (sic) debe estatuirse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte, la experiencia corroboró la doctrina y demostró que la ausencia de una definición genérica, tal como se hizo en la Ley de

> Defraudación Impositiva en materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión sancionar penalmente actos que por su idiosincrasia de auténticos fraudes al fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no engastar estos hechos con perfección, tal como lo solicita en el artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por una Ley.

Así en el artículo 270 señaló: "Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos".

Las principales innovaciones del Capítulo Quinto del Código Fiscal de la Federación en relación a la Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal, consisten en que se suprime la palabra "impositiva", con lo cual el delito simplemente es llamado defraudación, se tipifica la defraudación genérica, se aumentan los casos de defraudación específica, se suprimen las presunciones de responsabilidad a las cuales se refería el artículo 7o. de la Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal, y se mejora la redacción de algunos preceptos de dicha Ley.

Se estableció en su artículo 237 como única forma de comisión la forma intencional, así en dicho precepto se señaló: "Los delitos fiscales solo pueden ser de comisión intencional". Habiendo quedado plasmado en la exposición de motivos que

> "…la sanción penal para la "omisión espiritual" que entraña la forma no intencional o imprudente, implicaría fuerte severidad en una ley que, por nueva, no debe recurrir a esos extremos y que, por lo menos en sus primeros años, hasta en tanto se logre educar al causante en una cuidadosa vigilia de sus obligaciones impositivas, las negligencias o faltas de cuidado deben ser tan solo reprimidas por sanciones administrativas".

Recordando que la ley penal en ese entonces presumía la intención del sujeto activo, quedando a su cargo desvirtuar tal presunción.

En el artículo 238 se estableció la reincidencia, señalando el Maestro Rivera Silva que:

> El artículo 238 del Código Fiscal previene una reincidencia típicamente específica en la cual el criterio que sirve para su determinación, es la comisión de delitos comprendidos en un mismo Título (el Título Sexto del Código Fiscal).

En su artículo 239 se estableció la prohibición de la autoridad judicial para condenar a la reparación del daño por la comisión de delitos fiscales, dejando la competencia para la

determinación y cobro de los impuestos omitidos a las autoridades administrativas, así dicho precepto establecía:

> En los delitos fiscales no habrá lugar a la reparación del daño: las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Al respecto, en la exposición de motivos se señaló que:

> En el artículo 239 se segrega del campo de la sanción penal, la reparación del daño, tomándose en consideración que dados los términos de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la contribución para los gastos públicos, en tanto que debe ser estimada como una obligación de los mexicanos, no se puede conceptuar, en purismo jurídico como una sanción.

El Maestro Rivera Silva extrae diversos principios de dicho artículo señalando en la parte que nos interesa que:

> *Primer principio*.- El primer principio aparentemente establece una excepción a la regla general de que la reparación del daño, cuando es exigida al delincuente, tiene el carácter de pena pública; pero, como indicamos, esa excepción es meramente aparente, pues lo que en el fondo establece el principio, no es que la reparación del daño, en cuanto pena, no sea exigible en los delitos fiscales, sino que la reparación del daño, en cuanto que en los delitos fiscales no es pena, no puede ser exigida como tal.
>
> La afirmación de que la reparación del daño no es pena en los delitos fiscales, la basamos en el hecho de que el pago de los impuestos (que es el único daño por reparar en los delitos fiscales) es una obligación fijada por ley y como tal, no puede perseguir las finalidades preventivas que invariablemente toda pena posee. En otras palabras: si mediante el pago de los impuestos se contribuye a los gastos del Estado y no a la finalidad de evitar, por la amenaza de infligir un sufrimiento, la comisión de actos criminales, dicho pago no tiene la esencia de las penas (dolor y prevención) y por tanto, no puede ser exigida en el procedimiento penal.
>
> *Segundo Principio*.- Obligación es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto llamado acreedor puede exigir de otro llamado deudor, que le de, haga o no haga alguna cosa. Así pues, en las obligaciones encontramos los sujetos (acreedor y deudor) y en el objeto (el dar, hacer o no hacer). En la obligación impositiva (en materia federal) el acreedor (sujeto activo) es el Fisco, el deudor (sujeto pasivo) la persona a quien la ley obliga a una prestación fiscal, y el objeto, el cumplimiento de dicha prestación (Art. 20 del Código Fiscal)…

> *Tercer principio.* El tercer principio del artículo 239 del Código Fiscal consagra la tesis que anima el derecho penal fiscal mexicano y la cual sostiene la independencia del aspecto criminal en relación con el aspecto Administrativo…"[45]

Por otra parte, desde entonces se estableció que para poder gozar de la condena condicional se debía acreditar que el interés fiscal estaba satisfecho o garantizado, de esta forma en el artículo 240 del citado Código Fiscal estableció: "Para que proceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacerse los requisitos señalados en el Código Penal, se deberá acreditar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado".

Asimismo, se estableció que en lo no previsto en el título sexto de referencia se aplicaría lo dispuesto en el Código Penal, lo cual se consagró en el artículo 241 del citado Código Fiscal, que señalaba: "En todo lo no previsto en el presente título, serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal".

g. Código Fiscal de la Federación de 1967

El 19 de enero de 1967 se publicó un nuevo Código Fiscal de la Federación el cual entró en vigor el 1o. de abril de 1967, donde la defraudación fiscal se ubicó en el título segundo, capítulo IV, cuyo artículo 71 regulaba la defraudación genérica, de la siguiente manera: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Al respecto, Orellana Wiarco señala que:

> …el artículo 71 que ha quedado trascrito limita la conducta delictiva al caso de la omisión total o parcial en el pago de algún impuesto, a pesar de que el artículo 1o. y subsiguientes de ese cuerpo de leyes regula impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, de ahí que para esas fechas el delito de defraudación fiscal por el principio de exacta aplicación de la ley penal sólo comprendiera a los impuestos, situación que el actual delito ya remedió al emplear el término contribución en lugar de impuesto…[46]

[45] Rivera silva, Manuel, *Los delitos fiscales comentados, la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código fiscal*, Editorial Botas, México, 1949, pp. 26-28.
[46] Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *El delito de defraudación fiscal, ensayo dogmático jurídico penal,* Editorial Porrúa, México, 2004, pp. 81 y 82.

h. Código Fiscal de la Federación de 1981

El 31 de diciembre de 1981, se publica el nuevo Código Fiscal, y aparece regulado el delito de defraudación fiscal en el Título IV denominado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo II titulado “De los Delitos Fiscales”, Código que entró en vigor hasta el 1o. de enero de 1983, estableciéndose con relación a la fe de erratas de 13 de julio de 1982, lo siguiente:

> Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de $500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.
>
> Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
>
> No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.
>
> Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Diario Oficial, Tomo CCCXCIX, núm. 41, México, 31de diciembre de 1986

Con fecha 31 de diciembre de 1986, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó la LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, publicada en el Diario Oficial, siendo de nuestro interés las siguientes:

> CAPÍTULO 1
>
> Código Fiscal de la Federación
>
> ARTÍCULO PRIMERO.- Se REFORMAN los artículos…92, último párrafo; … 108, segundo párrafo… para quedar como sigue:

… ARTÍCULO 108.- …

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Diario Oficial de la Federación, Tomo CDLIX, núm. 15, México, 20 de diciembre de 1991.

Con fecha 20 de diciembre de 1991, El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó la LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, publicada en el Diario Oficial de la Federación, siendo de nuestro interés las siguientes disposiciones:

Código Fiscal de la Federación

ARTÍCULO PRIMERO.- Se REFORMAN los artículos…101…108; segundo párrafo; 109, fracción I…para quedar como sigue:

ARTÍCULO 101.- Para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal en Materia Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 108.- …

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de $30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

ARTÍCULO 109.-.…

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXC, No. 17, México, 22 de julio de 1994.

Con fecha 22 de julio de 1994, El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó la LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, publicada en el Diario Oficial de la Federación, siendo de nuestro interés las siguientes:

> Código Fiscal de la Federación
>
> ARTÍCULO QUINTO.- Se reforman los artículos…108, segundo párrafo; del Código Fiscal de la Federación:
>
> **...**
>
> ARTÍCULO 108.-…
>
> El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N$100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Diario Oficial de la Federación, Tomo DXIX, No. 21, México, 30 de diciembre de 1996.

Con fecha 30 de diciembre de 1996, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó la LEY QUE ESTABLECE Y MODIFICA DIVERSAS LEYES FISCALES, publicada en el Diario Oficial de la Federación, que en su parte conducente señala:

> Código Fiscal de la Federación
>
> Artículo primero.- Se reforman los artículos…92, fracción I;…108… Del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:
>
> …
>
> ARTÍCULO 92. …
>
> I.- Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
>
> …
>
> ARTÍCULO 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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 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.

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

a).- Usar documentos falsos.

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

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

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

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

No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Diario Oficial de la Federación, Tomo DXXXI, No. 20, México, 29 de diciembre de 1997.

Con fecha 29 de diciembre de 1997, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó la LEY QUE MODIFICA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicada en el Diario Oficial de la Federación, siendo de nuestro interés los siguientes artículos:

> Código Fiscal de la Federación
>
> Artículo primero.- Se REFORMAN los artículos… 108, quinto párrafo, inciso d); 109, fracciones IV y V; 110, fracciones II y III… y se DEROGAN los artículos 110, fracción IV,… del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:
>
> …
>
> ARTÍCULO 108.-…
>
> 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.
>
> …
>
> ARTÍCULO 109.-…
>
> IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
>
> …
>
> ARTÍCULO 110.-…
>
> II.- Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
>
> III.- Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
>
> IV.- (se deroga).”

Diario Oficial de la Federación, Tomo DXLIII, núm. 23, México, 31 de diciembre de 1998.

Con fecha 31 de diciembre de 1998, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó: SE MODIFICAN DIVERSAS LEYES FISCALES Y OTROS ORDENAMIENTOS

FEDERALES, publicado en el Diario Oficial de la Federación, estableciendo en su parte conducente lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación

Artículo primero. Se REFORMAN los artículos… 92, cuarto párrafo; 101;…108, quinto párrafo en su encabezado y sexto párrafo; 110, fracción V;… se ADICIONAN los artículos…; 108, quinto párrafo…, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

…

ARTÍCULO 92…

En los delitos fiscales en que sea necesaria querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querella. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

…

ARTÍCULO 101. No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están, cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

…

ARTÍCULO 108...

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

…

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

…

ARTÍCULO 110...

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contando a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, hay transcurrido más de un año contando a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Diario Oficial de la Federación, Tomo DCIV, núm. 2, México, 5 de enero de 2004.

Con fecha 5 de enero de 2004, El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó: SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado en el Diario Oficial de la Federación, siendo de nuestro interés los siguientes artículos:

Artículo Primero. Se REFORMAN los artículos… 92, último párrafo; 97; 100…; 108, actual quinto párrafo, inciso b); 109, fracción I…; y se ADICIONAN los artículos…; 108, con un quinto párrafo, pasando el actual quinto a ser sexto párrafo; 109, con las fracciones VI y VII…; del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

…

Artículo 92...

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyen el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

Artículo 97. Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión.

Artículo 100. La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querella, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

…

Artículo 108...

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

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 reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

…

Artículo 109...

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

…

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Diario Oficial de la Federación, Tomo DCXXXIII, núm. 20, México, 28 de junio de 2006.

Con fecha 28 de junio de 2006, el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decretó: SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado en el Diario Oficial de la Federación, siendo de nuestro interés los siguientes artículos:

ARTÍCULO PRIMERO. …, se ADICIONAN los artículos…; 108, incisos f), y g); … y se DEROGAN los artículos…94; 109, fracciones VI y VII…del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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

…

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones…

Por lo que hace al artículo 94 este fue derogado el cual por su importancia transcribimos su contenido vigente hasta esta reforma:

Artículo 94.- 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 dicho texto se advierte que las contribuciones con sus recargos, así como una multa, solo podían ser impuestas por la autoridad administrativa, estando prohibido que un juez penal impusiera en su sentencia la pena pecuniaria de reparación del daño, considerando que dicha disposición era más justa, sin embargo al haber sido derogado dicho precepto, a partir de entonces, tanto la autoridad administrativa como la autoridad jurisdiccional en materia penal, pueden establecer en su resolución y en su sentencia, respectivamente, que el infractor en el procedimiento administrativo, como el acusado en el procedimiento penal deben de pagar las contribuciones omitidas con su actualización y recargos.

Por último, el artículo 109 fracciones VI y VII, establecía lo siguiente:

> Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
> …
>
> VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.
>
> VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Al respecto, consideramos como un acierto del legislador el haber derogado dichas fracciones, pues, de su contenido se advierte que, si bien es cierto, existe una omisión de contribuciones y maquinaciones como medio comisivo, también lo es que dichas hipótesis tienen mejor cabida por el principio de especificidad en los ilícitos de contrabando ya sea en la vía administrativa y/o penal.

Actualmente el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación regula el delito de defraudación fiscal de la manera siguiente:

> Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales…

Asimismo, dicho precepto establece la posibilidad de que el delito de defraudación fiscal y el de existencia de ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero), se persigan de forma simultánea, y establece una presunción por demás incongruente en el sentido de que si se cometió el delito denominado "lavado de dinero", se presume cometido el de defraudación fiscal, siendo dicha disposición del tenor siguiente:

> … El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita…

La punibilidad para el delito de defraudación fiscal que se señala en el propio artículo 108, es la siguiente:

> … I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de$1,734,280.00.
>
> II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1,734,280.00 pero no de $2,601,410.00.
>
> III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,601,410.00.
>
> Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
>
> Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento…

II. MARCO CONCEPTUAL

Para poder comprender las hipótesis de contrabando y de defraudación fiscal que se analizan en el presente trabajo, es indispensable desarrollar los conceptos principales de ambas figuras delictivas por lo que en seguida se procede a precisar dichos conceptos.

1. *Derecho penal*

Jiménez de Asúa, con gran erudición propone el siguiente concepto de derecho penal:

> … Conjunto de normas y disposiciones jurídicas, que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto de delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora…[47]

Uno de los penalistas más reconocidos de nuestra época, el jurista Claus Roxin, señala que:

> … El Derecho penal se compone de la suma de todos los preceptos que regula los presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena o con una medida de seguridad y corrección. Entre sus presupuestos se cuentan ante todo las descripciones de conductas delictivas…[48]

Mientras que una definición sustantiva, descriptiva y funcionalista la encontramos en lo señalado por Enrique Díaz-Aranda, para quien el derecho penal es:

> … El sistema de normas emitidas por el Estado a través de la ley para dar a conocer a los miembros de la sociedad las conductas consideradas como delictivas, por lesionar bienes fundamentales para la sociedad, con el fin de que eviten su comisión, indicando al juez los presupuestos y sanción, sea pena de prisión o medida de seguridad, a imponer a quienes las realicen.[49]

Consideramos que el derecho penal es un sistema de normas, que describen conductas consideradas como delictivas, por atentar contra los intereses más importantes de la sociedad, ya sea que los lesionen o sólo los pongan en peligro, conductas que se encuentran conminadas con una pena o medida de seguridad para los sujetos que las realicen bajo ciertos presupuestos.

2. *Derecho penal fiscal*

En un sentido amplio, Mario Pugliese, al referirse a los preceptos legislativos, que conciernen a las sanciones de carácter fiscal y penal en el derecho impositivo, señala que:

---

[47] Jiménez de Asúa, Luis, *Principios de Derecho penal, la ley y el delito,* Buenos Aires, Editorial Sudamericana, Abeledo-Perrot, 1990, p. 18.
[48] Roxin, Claus, *Derecho penal,* trad. de Diego Manuel Luzón Peña *et al.*, Madrid, Civitas, 1997, t. I, Parte general, p. 41.
[49] Díaz-Aranda, Enrique, *Derecho Penal, Parte General (Conceptos, principios y fundamentos del derecho penal mexicano conforme a la teoría del delito funcionalista social),* 3a. ed., México, UNAM-Porrúa, 2008, pp. 6 y 7.

… constituyen un derecho penal común, por establecer normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general...[50]

A su vez, el fiscalista Narciso Sánchez Gómez señala:

… El derecho penal fiscal, es una disciplina jurídica especifica del derecho público, que estudia los actos u omisiones catalogados como infracciones, faltas y delitos fiscales, así como las sanciones administrativas y penales que deben aplicarse a las personas físicas y morales responsables de tales conductas ilícitas, para restablecer la observancia del orden jurídico en esta materia.[51]

La mayoría de los fiscalistas, tanto internacionales como nacionales, al hablar del derecho penal fiscal se refieren a la normatividad aplicada tanto a las infracciones como a los delitos, ambos de naturaleza fiscal, así como, a sus sanciones en sentido amplio, y algunos otros, incluso, quieren ver al derecho penal fiscal como una rama autónoma del derecho.[52]

Mientras que para Doricela Mabarak Cerecedo, el derecho penal fiscal:

… es el conjunto de ordenamientos legales que señalan cuáles conductas pueden configurar hechos delictivos, y la aplicación de las penas correspondientes, y el Derecho fiscal sancionador o contravencional, que establece las normas relativas a las infracciones a las disposiciones fiscales y la aplicación de las sanciones correspondientes…[53]

El maestro Jiménez de Asúa, define al derecho penal fiscal como: "…el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada.[54]

Para Margarita Lomelí Cerezo, el derecho penal tributario es:

… el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco.[55]

---

[50] Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, 2a. ed., México, Porrúa, 1976, p. 367.
[51] Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 8a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 505.
[52] Véase, Lomelí Cerezo, Margarita*, Derecho fiscal represivo*, 3a ed., México, Porrúa, 1998, pp. 119-123.
[53] Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho penal fiscal,* México, Lazcano Garza Editores, 1993, p. 10.
[54] Garrido, Luis, "Los Delitos Fiscales", *Revista Criminalia*, México, Año XXV, núm. 6, 1959, p. 294.
[55] Lomelí Cerezo, Margarita*, op. cit.,* p. 141.

Nosotros somos partidarios, en cuanto a su esencia o naturaleza, que entre la infracción y el delito sólo existe una diferencia de grado, relativa a la gravedad del ilícito; sin embargo, no compartimos la teoría de la autonomía del derecho penal fiscal, en la cual los que sostienen dicha teoría incluyen a las infracciones, en este caso, de carácter fiscal, como parte del derecho penal fiscal, pues en nuestro país está claramente delimitado la diferencia del derecho penal relativo a los delitos y el derecho administrativo, dentro del cual se ubican las infracciones administrativas, sin que obste a lo anterior, lo ya señalado en cuanto a la identidad de naturaleza entre el delito y la infracción.

La competencia para conocer de los ilícitos y sus consecuencias, en ambas ramas del derecho represivo tiene su sustento jurídico en el artículo 21 constitucional, el cual en su parte conducente establece que:

> … La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.
>
> Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad...

De esta manera consideramos, bajo la óptica de la separación del derecho penal del derecho administrativo sancionador, que sólo forman parte del derecho penal fiscal, los delitos que lesionan los intereses del Fisco, así como sus respectivas penas, por lo que éste forma parte del derecho penal general, y está referido únicamente a una determinada clase de delitos, contra el Estado-Fisco; por lo anterior, consideramos que el derecho penal fiscal es: *Un sistema de normas que describen conductas consideradas como delictivas que atentan contra los intereses del Fisco, ya sea dañando o poniendo en peligro dichos intereses, y que se encuentran conminadas con una pena o con una medida de seguridad para los sujetos que las realicen bajo ciertos presupuestos*.

3. Delito

La definición etimológica de delito proviene del latín *delictum*, que significa “apartarse del camino” señalado por la ley, *delinquere*...[56]

Se ha definido al delito desde diversos ámbitos de estudio, así desde un punto de vista jurídico, Francisco Carrara, considerado el máximo exponente de la escuela clásica, establece que delito civil es: “… La infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger

[56] De Urbano Castrillo, Eduardo, voz “Delito”, *Enciclopedia penal*, España, editorial La Ley, 2011, p. 349.

la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso..."[57]

Desde una conceptualización sociológica de "delito", Rafael Garófalo, principal exponente de la escuela positiva, define a éste como:

> … la lesión de aquella parte del sentido moral que consiste en los sentimientos altruistas fundamentales (piedad y PROBIDAD) en la medida media en que son poseídos por una comunidad, cuya medida es indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad…[58]

Se han establecido dos corrientes para poder desentrañar qué es el delito: la primera representada por los "Unitarios", afirma que el delito es un bloque monolítico, que no se puede dividir en elementos diversos,[59] es decir, es una entidad, es un todo orgánico, el cual puede presentar diferentes aspectos, pero no es en algún modo fraccionable; y su verdadera esencia, no está en cada uno de sus componentes ni tampoco en su suma, sino en el todo y en su intrínseca unidad; sólo mirando al delito bajo este perfil es posible comprender su verdadero significado.

Mientras que la segunda concibe al delito en forma analítica o atomizadora, lo estudia a través de sus elementos constitutivos, lo cual no implica que el delito deje de ser una unidad; sin embargo, es necesario estudiarlo de una manera fraccionada; esta última corriente es la que ha sido adoptada por México, lo que consideramos adecuado, ya que sólo a través del estudio de las partes que integran al mismo, es como se puede comprender al delito.

Existen diversas opiniones en cuanto a los elementos que integran el delito, desde los que consideran que el delito se integra por dos elementos, al señalar que se trata de un acto penado por la ley, hasta los que sostienen que el delito se integra por siete elementos, al considerar al delito como un acto típicamente antijurídico y culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal,[60] un sector de la doctrina mexicana ha considerado que el delito se integra con cinco

---

[57] Carrara, Francesco, *Programa del curso de derecho criminal, parte general*, vol. I, Argentina, Depalma, 1944, p. 41.
[58] Garófalo, Rafael, *Criminología*, trad. de Pedro Dorado Montero, Argentina, Valleta Ediciones, 2007, pp. 39 y 40.
[59] Se dice "que el aspecto no es ya una sección, sino todo el delito visto bajo cierta perspectiva, como todo un prisma se ofrece a la vista en uno de sus lados".
[60] Jiménez de Asúa, Luis, *Lecciones de derecho penal, Biblioteca clásicos del derecho penal*, Vol. 3, México, Oxford, 2003, p. 133.

elementos: conducta, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad,[61] considerando a esta última, como un elemento del mismo, ya que el ordenamiento penal, como se observará, establece que el delito es: el acto u omisión que sancionan las leyes penales, de lo cual se infiere que para los "formalistas", el merecimiento a la pena es elemento del delito.

Otro sector participa de la "corriente tetratómica" considerando que los elementos del delito son los siguientes: conducta, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, teniendo ésta como presupuesto a la imputabilidad, y no incluyendo a la punibilidad, pues, como afirma el maestro Fernando Castellanos Tena:

> ... el ordenamiento penal establece delitos no punibles, tratándose de las llamadas excusas absolutorias, en las cuales la calificación delictuosa permanece y la pena no se aplica; por ende *la punibilidad es una consecuencia más o menos ordinaria del delito, pero no un elemento esencial del mismo.*[62]

Actualmente en nuestro país existe una corriente doctrinal que considera que el delito se integra por tres elementos o categorías consistentes en una conducta-típica, antijurídica y culpable; toda vez que no se puede separar a la conducta del tipo penal, en virtud de que la conducta por sí sola es prejurídica, y es necesario desde el principio confrontarla frente a la descripción que de la misma hace el legislador en el referido tipo, o al menos de la que se piensa que le puede corresponder, así Enrique Díaz-Aranda señala lo siguiente:

> …Los cuatro sistemas de la teoría del delito desarrollados en Alemania (Clásico, neoclásico, final y funcional), han partido del análisis por separado de la conducta y el tipo. No obstante, desde nuestro punto de vista, conviene unir en una sola categoría el análisis de ambos; pues resulta claro que desde que tenemos conocimiento de un hecho realizamos una primera valoración para determinar si es o no relevante para el Derecho penal, esta primera aproximación implica ya un juicio de tipicidad, … aunque con mayor precisión

[61] Pavón Vasconcelos, Francisco, *Manual de derecho penal mexicano, parte general*, 21a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 195.
[62] Castellanos Tena, Fernando, *Lineamientos elementales de derecho penal, parte general,* actualizada por Sánchez Sodi, Horacio, 52a ed., México, Porrúa, 2013, p.117.

estaríamos ante un hecho descrito en la ley penal que se debe investigar para determinar si reúne los elementos que integran la conducta-típica…[63]

Dicho pensamiento creemos que fue la guía para el legislador del Código Nacional de Procedimientos Penales, pues, señala como primera causa de exclusión del delito las causas de atipicidad, dentro de las cuales analiza la ausencia de voluntad o de conducta, así como la falta de alguno de los elementos del tipo penal, con lo cual se abandona el estudio por separado de la ausencia de conducta como elemento negativo de la conducta, razón por la cual se considera a la conducta-típica, como una sola categoría.[64]

La legislación mexicana establece que se debe entender por delito, en el Código Penal Federal en su artículo 7o., en el que se define al delito como: "… el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Podemos afirmar que en un sentido formal, de conformidad con el Código Penal Federal, la punibilidad es un elemento del delito; sin embargo, desde un punto de vista material la punibilidad no es elemento del mismo, ya que al ser la amenaza de imponer una pena a quien comete un delito, no puede formar parte del mismo; por otra parte, tampoco se le puede considerar en estricto sentido como consecuencia del mismo, toda vez que ésta es la pena más no la punibilidad, la cual al constituir una amenaza de pena prevista en un precepto se constituye en una característica del delito, más no en un elemento del mismo.

Nosotros compartimos la idea de la última corriente citada, pues, consideramos que *el delito es una conducta-típica, antijurídica y culpable,* en virtud de que se tiene que partir de la ley, en este caso de los tipos penales, cuando se ha realizado una conducta que pueda ser típica, es decir, el estudio de la conducta y del tipo penal, deben ser concomitantes, ya que al derecho penal sólo le interesan las conductas que el legislador describe en los diversos tipos penales, y no cualquier otra conducta, y por lo que hace a la

[63] Díaz-Aranda, Enrique, *et al*., *Lineamientos prácticos de teoría del delito y proceso penal acusatorio, conforme a las reformas constitucionales de 2008-2011, los tratados internacionales y al Código Nacional de Procedimientos Penales,* México, STRAF, 2014. p. 31.

[64] El artículo 405 del Código Nacional de Procedimientos Penales establece: "En su sentencia absolutoria el Tribunal de enjuiciamiento determinará la causa de exclusión del delito, para lo cual podrá tomar como referencia, en su caso, las causas de atipicidad, de justificación o inculpabilidad, bajo los rubros siguientes:
I. Son causas de atipicidad: la ausencia de voluntad o de conducta, la falta de alguno de los elementos del tipo penal, el consentimiento de la víctima que recaiga sobre algún bien jurídico disponible, el error de tipo vencible que recaiga sobre algún elemento del tipo penal que no admita, de acuerdo con el catálogo de delitos susceptibles de configurarse de forma culposa previsto en la legislación penal aplicable, así como el error de tipo invencible…".

punibilidad, ésta es una amenaza para quien comete un delito más no un elemento del mismo.

En este sentido observamos una incongruencia entre lo normativo, lo cual considera a la punibilidad como parte del delito, y lo ontológico conforme a lo cual no se considera a la punibilidad como integrante del delito.

4. Delito especial

En la actualidad en el Código Penal Federal, se encuentran tipificados aproximadamente la tercera parte de los tipos penales; los restantes son regulados por otros ordenamientos jurídicos; como en el Código Fiscal de la Federación, en el que se encuentran los tipos fiscales, en específico el contrabando y su equiparable, así como, el de defraudación fiscal y su equiparable, razón por la cual se les consideran delitos especiales, precisamente por estar regulados en una legislación diversa al Código penal, en este caso, federal.

Otros autores entienden por delitos especiales aquellos cuya característica esencial radica en las circunstancias de que sólo pueden ser cometidos por personas, que reúnan ciertas cualidades, llamándoles sujetos calificados, es decir, no sería posible el delito faltando en el agente, determinada calidad.

Así, Carnelutti, conforme a la clasificación de Carrara considera apropiada la terminología alemana *Standesverbrechen*, traducible por delito propio o de posición; esto quiere decir que el delito propio, a diferencia del común, sólo puede ser cometido, cuando está colocado el autor en una cierta posición,[65] es decir, sólo pueden ser sujetos quienes posean ciertas condiciones especiales que requiere la ley (así, la de ser funcionario).[66]

El Código Penal Federal, en su artículo 6o. establece que:

[65] *Enciclopedia Jurídica Omeba,* t. VI, Argentina, 1984, p. 289.

[66] Gómez Martín, *Delitos Especiales,* 2003, consultable en: *http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/41556/3/TESIA.pdf*, citado por Santiago Mir Puig, Derecho penal, parte general, 10a ed., España, Editorial Reppertor, 2016, p. 236. Este último autor señala en su clasificación de los delitos, según los sujetos, que los delitos especiales se dividen en propios e impropios, entendiendo por estos últimos como aquellos que guardan correspondencia con un delito común, del que puede ser autor el sujeto no cualificado que realiza la acción, y pone el siguiente ejemplo: el delito de malversación por parte de autoridad o funcionario público (art. 432 CP), pues el que realice el hecho sin ser autoridad o funcionario cometerá el delito común de administración desleal (art. 252 CP) o el de apropiación indebida (art. 253 CP), *Ídem*. En ese sentido, Enrique Díaz Aranda señala "… la conducta-típica especial impropia se caracteriza porque la misma conducta-típica está prevista en dos tipos penales con diferentes rubros y su única diferencia radica en que en uno se requiere la calidad especial del sujeto activo y en el otro no, tal como ocurre entre el peculado (art. 223, fracción I, del CPF) y el fraude (art. 388 del CPF), figuras cuya única diferencia radica en la calidad de servidor público descrita en la primera, y la exclusión de dicho requisito en la segunda. Del mismo autor, *Teoría del delito funcionalista*, México, Flores editor, 2017, p. 174.

… Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general…

La supletoriedad del Código Penal Federal a las leyes especiales obedece a que éstas en su mayoría no contienen normas de carácter general, por lo cual es necesario acudir a dicho Código para su aplicación.

Acosta Romero y López Betancourt afirman que los delitos especiales:

...son aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito o bien pueden ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o el autor del delito se encuentra en un plano diferente con relación a cualquier otro sujeto del delito, es decir, se requiere una calidad específica, señalada por el legislador, siendo éste el único que puede cometer el mismo.[67]

Los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han establecido lo que se debe entender por delitos especiales en las siguientes tesis:

…LEY PENAL. No es exacto que la ley penal esté constituida exclusivamente por el código de la materia, sino que, al lado del mismo, se hallan muchas disposiciones dispersas en diversos ordenamientos y no por ello esas normas pierden su carácter de penales, pues basta con que establezcan delitos e impongan penas para que, juntamente con el Código Penal del Distrito y Territorios Federales de 1931, que es la ley sustantiva penal federal, integran en su totalidad la ley penal. Tal ocurre, por ejemplo, con el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, con múltiples disposiciones castrenses; con muchas de la Ley de Vías Generales de Comunicación, etcétera, etcétera…[68]

… LEYES PENALES. Las leyes penales no se circunscriben al contenido del código de la materia, sino que hay muchas disposiciones de carácter específico dispersas en la codificación general que, por su naturaleza o por la calidad de los infractores o por su objeto, no pueden ser incluidas en una ley general, sino en disposiciones especiales, debiendo agregarse que así lo reconoce el artículo 6o. del Código Penal Federal que

[67] Acosta Romero Miguel y López Betancourt, Eduardo, *Delitos especiales*, México, Porrúa, 2005, pp. 11 y 12.
[68] Tesis Aislada, Amparo directo 1771/59, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Sexta Época, Volumen XXV, Segunda Parte, 13 de julio de 1959, p.73.

> expresa que cuando se cometa un delito no previsto en dicho código, pero si en una ley especial, se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes del mencionado Código Penal…[69]

De lo anterior se desprende que las conductas típicas diseminadas en otras legislaciones distintas del código penal de referencia, forman parte del derecho penal, por contener los elementos y características propias de una conducta prohibida en el ámbito penal.

En consecuencia de lo anterior, de acuerdo al Código Penal Federal, a la jurisprudencia y a la doctrina, se debe entender, que los delitos especiales son las conductas-típicas, antijurídicas y culpables, que se encuentran descritas en leyes distintas, en este caso, al Código Penal Federal, y que normalmente se encuentra señalada una punibilidad para las mismas, o bien, cuando el tipo penal requiera de una calidad específica en el sujeto activo, independientemente de la ley donde se encuentre regulada dicha conducta prohibida.

Asimismo, retomando el concepto de delito que establece el Código Penal Federal, en un sentido formal, se puede decir que delito especial es: “el acto u omisión que sancionan las leyes penales, que se encuentran tipificados fuera del Código Penal”.

Por último, debo decir que coincidimos con lo que afirma Rivera Silva, en cuanto a que los delitos fiscales deberían estar regulados en el código penal, en este caso federal, creándose un título propio en dicho ordenamiento, denominado delitos contra el Fisco, ya que en la actualidad se encuentran como hemos visto, en un capítulo dentro de un título del Código Fiscal de la Federación, en el cual se alternan normas de carácter sustantivo con otras de contenido adjetivo.[70]

Existen duplicidades estériles en las leyes especiales respecto al Código Penal Federal, como se puede observar en el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos relativos a las figuras de delito continuado; de autoría y participación (que en el referido Código fiscal señala dichas figuras bajo la denominación de responsables); de encubrimiento, y de tentativa, entre otras, que en esencia establecen lo mismo que el ordenamiento

[69]Tesis Aislada, Amparo directo 3348/57, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Sexta Época, Volumen XII, Segunda Parte, 9 de junio de 1958, p.73.
[70] Rivera Silva, Manuel, *Derecho penal fiscal,* México, Porrúa, 1984, p. 8.

primeramente citado, por lo cual se deben de eliminar las normas de derecho penal especial, que solamente repiten, de manera innecesaria, las materias que ya están reguladas en el citado código penal; así como, reubicarse los delitos fiscales al Código Penal Federal.

5. Delito fiscal

Los delitos fiscales, en específico de contrabando y su equiparable, de defraudación fiscal y su equiparable, como ya se mencionó se encuentran tipificados fuera del Código Penal Federal, se ubican en el Código Fiscal de la Federación, en el título cuarto, denominado "De las infracciones y delitos fiscales, capítulo II, "De los delitos fiscales".

Ahora bien, explicaremos por qué se les denomina "fiscales" a dichos delitos.

Por lo que respecta a la palabra delito, se da por reproducido lo vertido en el punto 3 de este capítulo, bastando recordar que "delito es la conducta-típica, antijurídica y culpable". Dicho lo anterior, precisaremos el alcance del concepto "fiscal".

Comenzaremos por señalar qué es el fisco. La palabra "fisco", proviene del latín "fiscus" que era la cesta de mimbre en que los romanos utilizaban para guardar el dinero, llega en los tiempos modernos a ser sinónimo de erario, o lo que es lo mismo, tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado, para dar cumplimiento a sus obligaciones como representante de la sociedad organizada.[71]

Asimismo, Flores Zavala señala que la palabra Fisco designaba:

> …el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado; en España se llamó Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real; y erario, al tesoro del Estado (Escriche). En Alemania, en cierta época, se dio a esta palabra un significado diferente, se consideró al Fisco, como un ente con personalidad distinta del Estado y del príncipe, pero suficiente para ser el detentador de la Hacienda Pública. Fleiner, hablando de la teoría del Fisco en Alemania dice: "Según esta teoría, el patrimonio público no pertenecía ni al Príncipe ni al Estado soberano, sino a un sujeto jurídico distinto de ambos: el Fisco, o sea una persona sometida al Derecho patrimonial"… [72]

[71] Rivera Silva, Manuel, *op. cit.*, p.7.
[72] Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34a. ed., México, Porrúa, 2004, p. 18.

De lo anterior se puede concluir que la palabra fisco, ha tenido diferentes significados dependiendo del lugar y la época.

La palabra fisco se ha considerado bajo dos acepciones, como el erario, o lo que es lo mismo, tesoro público,[73] destinado a sufragar los gastos del Estado, y actualmente el Estado como titular del erario público proveniente de los ingresos fiscales.

Dentro de la primera acepción se ha definido al fisco como: "…Erario, tesoro público".[74]

Sin embargo, la doctrina dominante sostiene la segunda connotación, así Flores Zavala, afirma que el Fisco es:

> ... 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.[75]

En este caso y en particular en México, el fisco cobra corporeidad a través del propio Estado representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia del Poder Ejecutivo de la Federación, pero dicha Secretaría no es el fisco federal, a pesar de que en recientes reformas al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se le considere víctima u ofendido erróneamente.

En la legislación mexicana no se establece una definición de fisco, no obstante, los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han establecido qué se debe entender por el mismo, como se aprecia de la siguiente jurisprudencia:

> FISCO. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de

[73] Rivera Silva, Manuel, *op. cit.*, p. 7.
[74] *Diccionario de la Real Academia Española*, 23a ed., Madrid, Espasa, octubre 2014, *http://lema.rae.es/?val=Fisco*, fecha de última consulta: 23 de octubre de 2014.
[75] Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas, op. cit., p. 17.*

> las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.[76]

El Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en resolución de Pleno del 6 de noviembre de 1937, resolvió lo siguiente:

> …Debe atribuirse el carácter fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u órgano municipal, es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público, y no afecta el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal…[77]

Sin embargo, actualmente el Código Fiscal de la Federación, titulo primero denominado “Disposiciones generales”, capítulo I, en su artículo 4o, establece que los créditos fiscales son:

> …los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena…

De lo anterior se advierte, que no todo ingreso del Estado es fiscal, sino aquellos que provengan de los créditos fiscales, es decir, donde exista una relación de supra-subordinación, por lo que en una relación de coordinación donde el Estado actúa como particular, dicho ingreso no tendrá la naturaleza de fiscal.

Consideramos que el Fisco, en este caso federal, es el Estado en su carácter de receptor de los ingresos provenientes de los créditos fiscales a favor de la Federación, y el adjetivo de fiscal son para los ingresos provenientes de dichos créditos fiscales, por lo que estamos ante un delito fiscal cuando la conducta o hecho lesiona al Estado en su patrimonio, en este caso de la Federación constituido por los ingresos provenientes de los créditos fiscales a favor de la misma.

---

[76] Tesis: Aislada, Amparo administrativo en revisión 1601/33, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Quinta Época, Tomo XLI, 29 de mayo de 1934, p. 945.
[77] Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas, op. cit.,* p. 18.

Para que un delito sea considerado como fiscal, desde un punto de vista formal, únicamente se debe atender a la denominación que se lleva a cabo en los ordenamientos respectivos y a su lugar de ubicación, que pueden o no producir un perjuicio económico al Fisco.

En este sentido decimos que es delito fiscal *todo aquel que está previsto o contemplado en el capítulo II del título IV del Código Fiscal de la Federación*, denominado "De los delitos fiscales", sin necesidad de atender a la naturaleza de la conducta que lo constituye ni de establecer quién resulta lesionado en sus bienes jurídicos por el que comete la acción delictiva, esto es, no es necesario saber si el Fisco federal, resulta o no dañado o en peligro con el comportamiento delictivo.

Una vez referidos los preceptos que aluden a los delitos fiscales, puedo afirmar que los delitos de contrabando y su equiparable, así como, de defraudación fiscal y su equiparable, desde el punto de vista formal, son delitos fiscales, pues están contemplados dentro del capítulo de los "delitos fiscales" del Código Fiscal de la Federación.

Mientras que el criterio material o substancial, para determinar un delito fiscal, atiende no a la denominación que se le dé al delito, sino a la verdadera naturaleza de la conducta que constituye el mismo y a quién es el sujeto pasivo, ofendido por la acción delictuosa.

En este sentido en las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia (Portugal), en 1967, se concluyó que:

> … Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.[78]

En sentido similar Francisco de la Garza, afirma que: "El ilícito fiscal o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario".[79]

[78] De la Garza, Francisco, *Derecho financiero mexicano,* 25a. ed., México, Porrúa, 2003, p. 891.
[79] *Ídem.*

En este orden de ideas, y en un sentido material, se puede afirmar que el comportamiento delictivo debe recaer en forma directa o indirecta sobre los créditos fiscales, asimismo, que el sujeto pasivo del delito, ofendido o afectado, sea el Fisco en este caso federal.

Se afirma que la conducta debe recaer directa o indirectamente en los créditos fiscales, en virtud de que puede ser una violación sustantiva, es decir, que cause de forma directa un perjuicio al fisco en este caso federal, o bien, que viole una disposición formal, que si bien es cierto, no se refleje en un daño al fisco federal, si obstaculiza para que éste pueda llevar a cabo sus funciones de fiscalización, lo que redundará al final de cuentas en un menor ingreso para el Estado por concepto de créditos fiscales.

Ahora bien, el delito de contrabando en su primera hipótesis, desde un punto de vista material o sustancial, si reviste la calidad de delito fiscal, pues, conforme al Código Fiscal de la Federación, "… Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse".

Lo anterior, en virtud de que el sujeto pasivo es el Estado en su carácter de fisco federal, toda vez que dicha conducta va en menoscabo del patrimonio del Estado por la omisión de contribuciones, ya sean al comercio exterior, impuesto general de importación o impuesto general de exportación, o bien, impuestos internos como el impuesto al valor agregado, impuesto sobre automóviles nuevos, impuesto sobre producción y servicios, así como por omitir el pago del derecho de trámite aduanero.

Por lo que hace a la omisión de cuotas compensatorias, si bien es cierto, no tienen la naturaleza jurídica de contribuciones, pues, son aprovechamientos, éstos junto con las contribuciones son créditos fiscales que tiene derecho a percibir el Estado.

En cuanto al delito de defraudación fiscal, para saber si desde un punto de vista material o sustancial reviste la calidad de delito fiscal, es necesario señalar las diversas hipótesis que constituyen el delito en comento.

Así se tiene que, conforme al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, 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 la anterior redacción se desprenden diversos tipos penales, siendo motivo de este trabajo el siguiente:

1. Con uso de engaños, omita totalmente el pago de alguna contribución, en perjuicio del fisco federal.

Esta hipótesis, sí reviste materialmente el carácter de delito fiscal ya que el sujeto pasivo es el fisco federal, pues, se menoscaba el patrimonio del Estado por la omisión de contribuciones.

6. Contribución

El fiscalista Narciso Sánchez Gómez señala que las contribuciones:

> … son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas…[80]

La legislación mexicana no define lo que es contribución, sin embargo, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, establece cuáles son las especies de ésta, señalando que son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, definiendo al impuesto de la siguiente manera:

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

En el Código Fiscal de la Federación en el capítulo relativo a los delitos fiscales, la referencia a las contribuciones se encuentra presente en los artículos 92, 102, 104, estos dos últimos referidos al delito de contrabando; 108, relativo al delito de defraudación fiscal, y 109, al delito equiparable a la defraudación fiscal.

Dentro de las contribuciones la más trascendente, en el análisis de los delitos materia del presente trabajo, es el impuesto, al cuál De la Garza Francisco, define como:

[80] Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.,* p. 257.

...una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaría, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a recubrir los gastos públicos…[81]

Siendo el Estado, a través del Congreso de la Unión, el facultado para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, con fundamento en la Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 73, fracción VII.

En el mismo precepto normativo en su fracción IX, se prohíbe que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones. Mientras que en su fracción XXIX, se señala que el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer contribuciones: I. Sobre el comercio exterior, lo anterior aunado a los artículos 31 fracción IV, y 131 constitucional, son el fundamento para establecer contribuciones en nuestro país, sobre la exportación e importación de mercancías, precepto normativo éste último que establece lo siguiente:

…Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida…

Mientras que el artículo 31 de la propia carta magna dispone que:

…Son obligaciones de los mexicanos:

…

[81] De la Garza, Francisco, *op. cit.* p. 363.

> IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de la Ciudad de México o del Estado y el Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes…

De este artículo se desprende lo siguiente:

1. Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos, por lo que las contribuciones deben estar destinadas a cubrir los mismos.

2. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son: La Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios.

3. Que deben ser equitativos y proporcionales.

4. Que los impuestos se deben de establecer por medio de leyes.

Derechos humanos que serán analizados en el apartado correspondiente.

7. Mercancía

La definición etimológica de mercancía deriva de "mercado" del latín "*mercatus*" que significa comercio, tráfico, mercado.[82]

Para Carlos Anabalón, citado por Carvajal Contreras, por mercancía se debe entender: "… todos los productos y bienes corporales muebles sin excepción alguna".[83]

La palabra mercadería tiene en el derecho aduanero una acepción muy amplia que excede su significado etimológico, y del de otras ramas del derecho, como lo es el derecho mercantil.

Así la Ley Aduanera en su artículo 2o. define a las mercancías estableciendo que son: "… los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

De esta forma para efectos aduaneros, todos los productos, artículos, efectos y cualesquiera otros bienes de cualquier naturaleza, que sean susceptibles de ser desplazados de un territorio a otro, esto es, de ser introducidos a territorio de la República mexicana o de extraerse del mismo, reciben la denominación común y genérica de mercancías.

---

[82] Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit*., p. 362.
[83] Anabalón Ramírez, Carlos, *Control y fiscalización aduanera al tráfico internacional de mercancías*, Brasil, Ed. Escuela Interamericana de Administración Pública de la fundación Getulio Vargas, 1965, p. 4.

Dentro de este contexto, las mercancías van a constituir el objeto sobre el cual recaen todas las operaciones aduaneras a las que se hará referencia en la presente investigación. De ahí, que invariablemente emplearemos esta denominación, ya que al ser incorporada a la Ley Aduanera, la citada denominación de mercancías, es la única que tiene un significado jurídico propio y adecuado para la debida identificación de las operaciones de importación y exportación.

La doctrina se ha encargado de hacer una clasificación de las mercancías, que es la siguiente:

a) Por su origen:

Nacionales. Las que se produzcan en el país, o se manufacturen en el mismo con materias primas nacionales o nacionalizadas.

Nacionalizadas. Las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagado sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consumo del país.

Extranjeras. Son aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado.

Comunitarias. Las que según sus reglas de origen proceden de una zona de integración aduanera o económica".

b) Por sus requisitos:

Libres. Las que para su importación o exportación no requieren de requisitos especiales.

Restringidas. Las que para ser importadas o exportadas necesitan de permiso previo de autoridad competente.

Reguladas. Las que necesitan de autorización de autoridad competente o cumplir con determinadas condiciones para su importación o exportación.

Prohibidas. Las que de ninguna manera pueden ser objeto de comercio exterior.

c) Por el pago de impuestos:

Exentas. Aquellas mercancías que no causan el impuesto.

Gravadas. Las que están sujetas al pago de impuestos.

d) Por su régimen aduanero:

De importación. Las que se introducen a un territorio aduanero.

De exportación. Las que se extraen de un territorio aduanero.

De tránsito. Las que circulan por un territorio aduanero.

A depósito. Las que se guardan en almacenes generales de depósito

e) Por su lugar de destino:

A región fronteriza. La que su destino son las zonas de desgravación aduanera.

A franja fronteriza. La que su destino es una zona de veinte kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales.

A zona gravada. La que su destino es cualquier parte del territorio nacional, con excepción de las regiones y franjas fronterizas[84]

Se debe destacar que para efectos del delito de "equiparable al contrabando", se consideran, conforme al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 106, fracción VI, mercancías de uso personal las siguientes:

> a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.
>
> b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o prótesis que utilice.
>
> c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie…

Una vez señalada la clasificación anterior, se analizan brevemente tres tipos de mercancías, por ser las que integran los tipos penales de contrabando; éstas son las mercancías gravadas y/o sujetas a una cuota compensatoria, las mercancías que requieren permiso y las mercancías prohibidas.

A. *Mercancías grabadas y/o sujetas a una cuota compensatoria*

Son aquellas que están sujetas al pago del impuesto al comercio exterior, conforme a la Ley Aduanera, a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, y a los decretos expedidos por el Ejecutivo federal. Asimismo, la importación de dichas mercancías, pueden estar sujetas al pago de una cuota compensatoria, por considerarse que estas mercancías se pretenden introducir al país en situaciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen; o bien, pueden estar libres de impuestos al comercio exterior, pero sujetas al pago de una determinada cuota compensatoria.

Por lo que son mercancías de tráfico permitido u ordinario, donde su posible importación o exportación sólo está condicionada al pago de las contribuciones o cuotas compensatorias; es por ello, que en ese supuesto, la realización del contrabando sí produce

[84] Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.,* pp. 363 y 364.

un perjuicio económico directo al interés fiscal consistente en la omisión del pago de las contribuciones o cuotas, asimismo, en el caso de omisión del pago de cuotas, produce daños a la industria nacional.

B. *Mercancías que requieren permiso*

Estas mercancías son aquellas que su importación o exportación se encuentra restringida, por diversos motivos como puede ser la protección de la producción nacional, de la seguridad, de la salud, de la protección de la flora y fauna entre otros bienes jurídicos protegidos, por lo que se requiere de un permiso del Estado, y dependiendo de la clase de mercancía será la autoridad que se encargue de otorgar o no dicho permiso, siendo el Secretario de Economía la autoridad que en la mayoría de los casos, resulta competente para resolver sobre la procedencia o no del permiso, por ser la autoridad en materia comercial, sin desconocer las diversas dependencias de la administración pública que también resultan competentes para emitir determinados permisos.

Como ejemplo de este tipo de mercancías está el siguiente:

Las armas, que antes eran mercancías prohibidas, ahora son de tráfico restringido, ya que una vez obteniendo el permiso del Secretario de la Defensa Nacional se podrán internar al país. En este caso, la afectación al bien jurídico en caso de introducir al país dichas armas no es de carácter patrimonial, sino de seguridad.

En el caso de ciertos vehículos se requiere de un permiso por parte del Secretario de Economía, para su importación, y si se introducen los mismos sin dicho permiso, el bien jurídico tutelado que se vulnera no es estrictamente de carácter patrimonial, ni de interés exclusivo de la autoridad hacendaria, sino la industria nacional, en este caso, del sector automotriz mexicano, que sin duda resultaría afectado con la internación ilimitada de vehículos de procedencia extranjera.

Como puede verse, esta clase de mercancías que puede o no estar sujeta a controles arancelarios, requiere de un permiso, y el introducir la mercancía sin contar con el mismo, constituye una conducta tipificada como delito de contrabando en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

C. De tráfico prohibido

Son aquellas mercancías que bajo ningún concepto pueden ser importadas o exportadas del país, razón por la cual éstas están definitivamente prohibidas. Dichas

mercancías, no son de tráfico o importación permitida, tampoco existe la posibilidad de cubrir impuestos o cuotas compensatorias para poderlas internar al territorio nacional, sino que la restricción es absoluta, en atención a intereses que mencionamos en la clasificación anterior, referente a las mercancías sujetas a permiso, solo que, en este caso, su importación o exportación bajo cualquier circunstancia será ilegal.

8. *Territorio aduanero*

La noción de “territorio aduanero” no se puede asimilar a los conceptos de “territorio de la nación”, “territorio de la República” y “País”. Por ello resulta pertinente advertir que al emplear la expresión “territorio aduanero” se alude a una realidad distinta a aquella designada con las mencionadas expresiones.

El territorio aduanero está constituido por el espacio comprendido dentro de las fronteras aduaneras, el mismo, configura un ámbito caracterizado por la existencia de una normativa dictada para regular ciertos movimientos de las mercancías, es decir, los relativos a la extracción y a la introducción de las mismas con relación a ese ámbito.

Por consiguiente, el territorio aduanero constituye un ámbito en el cual rige un determinado sistema de restricciones directas e indirectas aplicables a la entrada y a la salida de la mercancía.

De tal modo, el ámbito espacial del territorio de la Nación y el del territorio aduanero pueden o no coincidir en un momento dado, pero siempre designan realidades diversas.

Así, puede ocurrir, que en un territorio nacional coexistan varios territorios aduaneros o, por el contrario, que un territorio aduanero abarque el territorio nacional correspondiente a varios Estados.

Habida cuenta de lo expuesto, podemos afirmar que el “territorio aduanero” *es el territorio delimitado por la frontera aduanera dentro del cual resulta de aplicación un único sistema tributario aduanero (impuestos de importación y de exportación) y de prohibiciones a la introducción y a la salida de las mercancías.*

En el artículo XXIV del GATT, incorporado a la Organización Mundial del Comercio, se define al territorio aduanero de la siguiente forma:

> … se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios.[85]

Por su parte, el Consejo de Cooperación Aduanera en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros define al término aduanero como: "El territorio en el cual es aplicable la legislación aduanera de una Parte Contratante".[86]

En este sentido la LO 12/1995 española define a la importación como: "la entrada de mercancías no comunitarias" y la exportación como "la salida de mercancías del territorio español", señalando que no se considerará exportación "la salida del territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea, con destino al resto de dicho territorio aduanero", de lo que se desprende, en este caso, que el territorio nacional y el territorio aduanero reflejan realidades diferentes.

En este sentido Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo señalan que:

> ...a partir de la consagración del mercado único, la aduana española ha dejado de actuar como frontera fiscal para el tráfico con otros Estados Miembros de la Unión Europea, identificándose el territorio español como el comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea…[87]

Tal como surge de lo expuesto, el concepto de territorio aduanero, con sus variantes general y especial, posibilita al legislador prescindir del ámbito espacial referido por el territorio nacional para atender eventuales diferencias internas en el orden económico. Asimismo, permite que varios Estados soberanos, conservando sus fronteras políticas, se integren entre sí constituyendo una unión aduanera, la que debe de asentarse en un territorio aduanero común.

Así, entendemos por territorio aduanero general, aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones, y por territorio aduanero especial, aquél en el cual es aplicable un

---

[85] Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, *http://www.wto.org/spanish/docs_s/gattdocs_s.htm,* fecha de última consulta el 22 de octubre de 2014.
[86] *Convenio Internacional sobre Simplificación y Armonización de Regímenes Aduaneros* "Convenio de Kyoto", *http://www.dian.gov.co/descargas/operador/documentos/Convenio_de_Kyoto.pdf,* fecha de última consulta el 26 de octubre de 2014.
[87] Bajo Fernández, Miguel, y Bacigalupo Saggese, Silvina, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 330.

sistema especial arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

9. Franja y región fronteriza

La legislación aduanera mexicana permite, por acuerdo del Estado a través de su secretario de Economía, previa opinión del secretario de Hacienda y Crédito Público, se eximan del pago de los impuestos y contribuciones al comercio exterior, o bien, que únicamente paguen el 5%, de las importaciones de la mayoría de mercancías que estén destinadas a las llamadas franjas o regiones fronterizas, hasta el 31 de diciembre de 2019.[88]

Esta exención o reducción de impuestos aplica, como señalamos, para una gran cantidad mercancías, de cualquier clase o naturaleza, que del extranjero sean susceptibles de ser importadas por empresas de la frontera[89] que cuenten con registro, a dichas zonas fronterizas. Sin embargo, la Ley Aduanera establece, como casos de excepción que las bebidas alcohólicas, la cerveza, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de carrera, causarán los impuestos a la importación sin reducción alguna, cuando se importen a las mismas.

Dicho lo anterior, se señalan los conceptos de franja y región fronteriza; la Ley Aduanera considera como franja fronteriza al: "...territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de veinte kilómetros hacia el interior del país", y como región fronteriza "al territorio que determine el Ejecutivo Federal".[90]

Actualmente conforme al decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado el 24 de diciembre de 2008, por el ejecutivo federal, la región fronteriza está conformada por "… los Estados de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo y la región parcial del Estado de

[88] Véase Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2008 y sus posteriores modificaciones. Así como, el Decreto que modifica y amplía la vigencia del diverso por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 17 de noviembre de 2016.

[89] Se entiende por empresa de la frontera, "… a las personas físicas o morales dedicadas a la comercialización o prestación de servicios de restaurantes, hoteles, esparcimiento, culturales, recreativos, deportivos, educativos, investigación, médicos y de asistencia social; alquiler de bienes muebles, y servicios prestados a las empresas, según la clasificación del Catálogo de Actividades Económicas que da a conocer el SAT mediante reglas de carácter general, ubicadas en la franja fronteriza norte o región fronteriza que cuenten con registro expedido por la Secretaría". Así la se define en el Decreto que establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y franja norte, señalado en la nota anterior.

[90] Cortina Velarde, Francisco José, *Ley Aduanera (Análisis y Comentarios),* México, Themis, 2003, p. 359.

Sonora; la franja fronteriza sur colindante con Guatemala y los municipios de Caborca, Sonora; Comitán de Domínguez, Chiapas; Salina Cruz, Oaxaca y Tenosique, Tabasco".

La Ley Aduanera, establece que las mercancías de procedencia extranjera introducidas a una región libre o franja fronteriza se podrán introducir posteriormente al resto del territorio nacional, mediante la presentación del respectivo pedimento de importación (actualmente contenido en el sistema electrónico denominado DODA), y cubriendo las contribuciones que correspondan y, en su caso, las cuotas compensatorias, y demás regulaciones y restricciones no arancelarias, siempre que se cumpla con las medidas de control que dicte el Estado por conducto de su secretario de Hacienda y Crédito Público.

Entre esas medidas de control, la más importante está constituida por el establecimiento de puntos de revisión aduanera en lugares que se encuentran a una distancia aproximada de 20 kilómetros de la línea divisoria internacional, es decir, estos puntos de revisión se localizan cerca de los límites de cada franja fronteriza.

El propósito de los mismos es que, las mercancías que se vayan a introducir a territorio nacional se sujeten a las formalidades propias del despacho aduanero y al pago de las contribuciones al comercio exterior que correspondan, bajo los regímenes de importación definitiva o temporal, en los casos en lo que esto último proceda.

La creación de este régimen fiscal ha permitido el desarrollo económico de importantes regiones de la República que, de otra suerte, habrían quedado condenadas a la marginación y al atraso económico, sin embargo, tratándose de las regiones fronterizas, por considerar que están cerca de cumplir con la finalidad para las que fueron creadas, están próximas a desaparecer.

10. Cuota compensatoria

La Ley de Comercio Exterior, en su artículo 3o., fracción III, dispone que las cuotas compensatorias son: "aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen...".

De donde podemos desprender que las cuotas compensatorias tienen su origen en las prácticas desleales del comercio internacional.

Asimismo, la ley antes mencionada, en su artículo 63, establece que las mismas tienen la naturaleza jurídica de aprovechamientos en términos de lo dispuesto en el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación.[91]

Las cuotas compensatorias, como medidas de política comercial, que adoptan los Estados, pueden ser bienvenidas, siempre que en el empleo de las mismas se busque alcanzar la meta de lograr un intercambio comercial equitativo, puesto que aplicar tales medidas sin restricción, lo único que genera es desconfianza en el comercio.

Es interesante hacer notar que la posibilidad de imponer cuotas compensatorias, a nivel internacional tiene su origen en lo dispuesto en el artículo VI, del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, el cual permite a los miembros afectados por prácticas desleales de comercio internacional imponer los llamados derechos compensatorios, los cuales como se ha visto en nuestro país, adoptan el nombre de cuotas compensatorias, en términos de la Ley de Comercio Exterior.

El Estado mexicano por conducto del secretario de Economía determina las cuotas compensatorias, mientras que el secretario de Hacienda y Crédito Público procede al cobro de las mismas.

“Las cuotas compensatorias definitivas estarán vigentes durante el tiempo, y en la medida necesarios para contrarrestar el daño a la rama de producción nacional” de conformidad con el artículo 67 de la Ley de Comercio Exterior.

De acuerdo con el artículo 62 de la Ley de Comercio Exterior, y 90 del reglamento de dicha Ley, las cuotas compensatorias serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio. Sin embargo, dichas cuotas compensatorias podrán ser menores al margen de discriminación de precios o al monto de la subvención siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, y sean suficientes para eliminar el daño a la rama de producción nacional.

[91] A partir del 27 de julio de 1993, la cuota compensatoria deja de ser una contribución al comercio exterior, para convertirse, como se ha dicho, en un ingreso con el carácter de aprovechamiento.

Tratándose de bienes intangibles en importaciones para el cálculo del impuesto al valor agregado, se considera el valor utilizado para el impuesto general de importación (IGI), adicionado con el monto de este último tributo, y demás gravámenes relacionados con la importación; entre ellos, las cuotas compensatorias al tratarse de un aprovechamiento, razón por la que se eleva la base gravable del IVA (arts. 27, LIVA, 52 RLIVA y 63.).

11. *Fraude genérico*

Para López Betancourt y Porte Petit Moreno Luís, existe el delito de fraude:

> … Cuando con ánimo de lucro y por medio de engaños o aprovechamiento del error, idóneos, se origina en alguien un error, para que lleve a cabo un acto de disposición patrimonial en su perjuicio o de un tercero y en provecho para el sujeto activo o de un tercero.[92]

El Código Penal Federal, en su artículo 386, establece que: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se haya se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido…".

Zamora-Pierce tomando en cuenta la definición legal de fraude antes señalada, comenta que el tipo de fraude tiene los siguientes elementos:

1) Cualquier conducta engañosa;

2) Que produzca en el engañado un estado subjetivo de error;

3) O bien, alternativamente, cualquier conducta de aprovechamiento del error en el que el paciente del delito se halla;

4) Provocando así un acto de disposición patrimonial;

5) Que permite al activo hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro indebido;

6) Una relación causal entre los elementos anteriores, y

7) Un elemento subjetivo consistente en el ánimo de lucro, o sea la intención de obtener, para sí o para un tercero, una ventaja patrimonial.[93]

---

[92] López Betancourt Eduardo y Porte Petit Moreno, Luis O., *El Delito de Fraude (Reflexiones),* 4a. ed., México, Porrúa, 2009, p. 1.
[93] Zamora-Pierce, Jesús, *El fraude*, 11a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 23.

12. Evasión fiscal

La evasión fiscal es: "Cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley".[94]

Cabanellas Guillermo hace referencia a diversos autores, y señala que la evasión fiscal es la:

> … Elusión total o parcial de los impuestos. Economistas y juristas discrepan en cuanto a la formulación técnica.
>
> 1. Astuta noción. Así, Guillien y Vincent, con su amabilidad, para no declarar que es delictiva la evasión fiscal, expresan que consiste en sustraer el máximo de lo imponible a la aplicación de la ley fiscal en general, o de un impuesto en particular, "sin trasgredir la letra de la ley"-pues lo contrario es el fraude fiscal-, valiéndose para ello de todas las posibilidades de aminorar el impuesto, ya sea por previsiones legales o por lagunas normativas.
>
> 2. Clases. W. Heller, hablando con más desenfado expresa que hay dos especies: la evasión absoluta en la que el contribuyente elude el impuesto y merman en otro tanto los ingresos del Estado; y la evasión relativa, cuando se logre esquivar el gravamen fiscal, que recae sobre un tercero, generalmente el sufrido consumidor. Considera que es ilegal la primera especie y que es legal la segunda, ya que el Fisco no es defraudado…[95]

Por su parte Alejandro Duma y Peña señala que desde el punto de vista jurídico se distinguen dos tipos de evasión, la llamada evasión legal, que no viola la ley ni constituye fraude y que se puede materializar en alguna de las siguientes formas: No realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resulten favorables, con relación a los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, aprovechamiento de defectos de redacción o vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales.[96]

---

[94] Johson Okhuysen, Eduardo, *"Evasión fiscal", Diccionario Jurídico Mexicano*, t. D-H, México, Porrúa-UNAM, 2005, p. 1604.
[95] Cabanellas, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, D-E., 20a. ed., Argentina, editorial Heliasta, S.R.L., 1981, t. III, p. 606.
[96] Duma y Peña, Alejandro, citado por Tapia Tovar, José, *La Evasión Fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 41.

En efecto, dentro de la evasión fiscal, se encuentra la evasión considerada legal y la evasión ilegal o fraude al fisco, incurre en la primera quien omita el pago de una contribución dentro de lo establecido por las leyes fiscales, es decir, con apego a las leyes, es lo que se conoce como planeación fiscal. No obstante lo anterior, algunos doctrinarios consideran que la elusión tributaria (evasión legal para nosotros), es totalmente opuesta a la evasión,[97] por lo que no forma parte de ésta.

El jurista Sainz Alarcón Jorge ha señalado que la planeación fiscal es el estudio de determinados hechos, encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal; es decir, obtener el menor sacrificio económico para la persona física o moral.[98]

Mientras que la evasión ilegal consiste en omitir el pago de alguna contribución cuando se está obligado a ello, violando lo establecido por las leyes fiscales.

La evasión fiscal, no se tipifica como tal en nuestra legislación penal, sin embargo, algunos autores equiparan a esta figura con la defraudación fiscal, la cual, sí se encuentra tipificada como delito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que se comentará en el punto siguiente.

13. Fraude fiscal

Para Cabanellas la palabra defraudación en sentido amplio comprende:

> …Cuanto perjuicio económico se infiere abusando de la ajena buena fe. II Sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos II Apropiación indebida de cosas muebles, recibidas con la obligación de restituirlas. II Cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro. II De modo específico, cualquiera de los abusos cometidos en perjuicio del Fisco o contra las propiedades intelectual e industrial…[99]

Pavón Vasconcelos señala que la defraudación fiscal es:

> **…** figura delictiva especial, al estar tipificada en una ley federal de naturaleza tributaria, como lo es el Código Fiscal de la Federación. Por su denominación genérica parece referirse a toda conducta que lleva inmersa la intención del sujeto de burlar, mediante el engaño o el aprovechamiento de errores, sus obligaciones tributarias o causar

[97] *Cfr.* Bochiardo, José C., "Técnicas jurídicas antielusivas: La doctrina latinoamericana", *Revista de la Facultad de Derecho y Cs, Ss. De la UNC*, Córdoba, Nueva Serie, vol. 2, núm. 1, 1994, pp. 42- 45.
[98] Sainz Alarcón, Jorge, "Marco constitucional de actuación de los Contribuyentes", *Revista El Foro*, México, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, octava época, t. III, 1990, pp. 57 y 58.
[99] Cabanellas, Guillermo, *op. cit.,* p. 50.

> perjuicio al patrimonio de la hacienda pública federal. Su creación, originada en la Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal de diciembre de 1947 se conservó con modificaciones al insertarse en el Código Fiscal de la Federación de 1948, los artículos 241 a 283, en los cuales se comprendió la mencionada figura, misma a la que se refirieron los códigos posteriores…[100]

El fraude fiscal, en sentido general consiste en omitir el pago de alguna contribución, o bien, obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco, utilizando el engaño o aprovechándose del error de la autoridad, con lo que se viola la ley penal fiscal.

En México, el fraude fiscal está regulado como delito de defraudación fiscal, así, en el Código Fiscal de la Federación, Capítulo II, De los delitos fiscales, artículo 108, se establece:

> … ARTICULO 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal...

Así, se observa que el delito de defraudación fiscal se puede cometer en cualquiera de las siguientes hipótesis, quien:

1. Con uso de engaños omita totalmente el pago de alguna contribución.

2. Con uso de engaños omita parcialmente el pago de alguna contribución.

3. Con uso de engaños obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

4. Aprovechando errores omita totalmente el pago de una contribución.

5. Aprovechando errores omita parcialmente el pago de una contribución.

6. Aprovechando errores obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La defraudación fiscal pareciera compartir notas esenciales del delito de fraude genérico contemplado en el artículo 386 del Código Penal Federal el cual establece que: “Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido”, en atención a que los dos tipos penales se realizan a través del engaño, claro está que la defraudación

[100] Pavón Vasconcelos, Francisco, *Diccionario de Derecho Penal (Analítico- Sistemático),* 3a. ed., México, Porrúa, 2003, p. 283.

fiscal con su diferencia específica, consistente en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Sin embargo, dicha similitud aparente, se diluye en atención a que el término “uso de engaños” que se señala en la defraudación fiscal, si bien es cierto, debería corresponder en su totalidad al término de “engañando” del delito de fraude que se contempla en el Código Penal Federal, no es así, ya que el uso de engaños de la defraudación fiscal se cumple con el simple uso de maquinaciones por parte del contribuyente, sin que importe si el servidor público de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que analice la documentación, o la declaración de impuestos en el delito de equiparable a la defraudación fiscal, se encuentre en una falsa apreciación de la realidad con motivo del engaño, lo cual sí resulta indispensable en el delito de fraude genérico.

Por lo que basta que el contribuyente lleve a cabo maquinaciones, por ejemplo, presentar facturas falsas, para que se dé el elemento uso de engaños requerido por el tipo de defraudación fiscal, siendo irrelevante si el servidor público representante del Estado, fue engañado o no.

14. Elusión fiscal

La elusión fiscal se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas o errores de la ley. También se considera que la elusión fiscal es la omisión del pago de contribuciones de forma legal, y en algunas ocasiones contrario al espíritu de la ley fiscal; es lo que se conoce como planeación fiscal, donde el contribuyente no incumple las disposiciones fiscales.

Para el tratadista Mayolo Sánchez los actos de elusión fiscal, no son sancionables por las disposiciones legales, dichos actos se presentan cuando el contribuyente adopta cualquiera de estas tres hipótesis:

> … a) no realiza el hecho generador de la obligación tributaria;
>
> b) se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para tributar sobre la menor base gravable posible;
>
> c) obtiene ventajas y provechos de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal…[101]

[101] Sánchez Hernández, Mayolo G., *Derecho Tributario,* 3a., ed., t. I, México, Cárdenas Editor, 2002, pp. 371 y 372.

III. LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA PENAL-FISCAL

México es uno de los países que más ha suscrito tratados en materia de derechos humanos, sin embargo, también es uno donde menos se respetan, es por ello que, en un futuro próximo, habrá que apostar a establecer mecanismos que obliguen a cumplir al Estado mexicano con el respeto a dichos derechos, más que estar firmando una variedad de tratados en derecho humanos; pues, si bien es cierto que, hay algunos avances a nivel internacional como lo es la audiencia de supervisión de cumplimiento de resoluciones en el marco de la Convención Americana de Derecho Humanos, lo cierto es que las resoluciones hasta hoy se cumplen a medias en el mejor de los casos, y no existe una coerción real en caso de incumplimiento; y en materia penal–fiscal pareciera que los derechos humanos, en específico del debido proceso que se aplica a esta clase de delitos es diferente al que se aplica al resto de los delitos.

1. Introducción

La potestad tributaria con que cuenta el Estado para imponer contribuciones para cubrir el gasto público, como razón principal, es limitada, pues, debe ceñirse a los principios y derechos humanos que se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como, en los tratados internacionales suscritos por el Ejecutivo federal y ratificados por el Senado de la República.

Dichos derechos humanos deben ser “norma y límite” tanto para el legislador como para los servidores públicos que aplican la ley, los principios básicos que en materia tributaria encontramos en la Constitución federal, residen en que las contribuciones deben ser impuestas en razón de la capacidad contributiva de la persona, motivo por el cual el Estado encuentra un límite a la potestad tributaria.

Asimismo, la imposición de dichas contribuciones debe ser equitativa; principio que ha sido considerado como una forma de interpretar la ley en un caso concreto y referido a la materia impositiva. La equidad está basada en el principio aristotélico de igualdad; es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

La capacidad contributiva de la persona tiene un límite ulterior, el cual consiste en que el legislador no puede imponer contribuciones y por lo tanto ejecutar su cobro sin respetar el denominado “mínimo vital” consistente en el derecho humano del contribuyente,

de primero satisfacer sus necesidades básicas y el sustento de su familia, antes que tener que contribuir para los gastos públicos.

Otro derecho humano en materia tributaria tradicional es el de reserva de ley, el cual se satisface, en primer término, en la Ley General de Ingresos, ésta determina con toda precisión los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la propia ley señala.

En segundo término, al establecerse en la Constitución que los impuestos deben estar previstos en la ley, implica que los elementos y características esenciales del impuesto y la forma; así como, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén señalados de manera expresa en ésta; a efecto de que el sujeto pasivo de la relación tributaria, conozca de forma más clara, la manera en que debe contribuir para los gastos públicos del Estado.

Existe un número considerable de derechos humanos relacionados con la materia tributaria, dentro de los cuales encontramos derechos humanos individuales y derechos sociales, económicos, y culturales, sin embargo, casi la totalidad de los juicios de amparo contra leyes fiscales se pierden; así como, los amparos contra créditos fiscales, de los cuales más del 50% son perdidos por los contribuyentes.[102]

Ahora bien, en materia penal fiscal, sucede algo similar, donde las regulaciones del Código Fiscal de la Federación, que establecen los delitos fiscales, junto a la interpretación que sobre dichos preceptos ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pareciera en algunos casos ser un derecho penal de excepción. Como lo es el hecho de aceptar que una misma conducta (ilícito de contrabando), sea reprimida por el Estado a través de la vía administrativa y la penal, o bien, establecer presunciones en materia penal, con la consiguiente violación del principio de presunción de inocencia que, durante algún tiempo de forma intermitente, se mantuvo como criterio al considerar que las hipótesis del artículo 103 de dicho Código eran presunciones de contrabando.

Actualmente, el máximo tribunal de justicia interpreta a algunas de ellas, como delitos complementados, lo cual tampoco responde a la naturaleza de dicha clase de tipos penales. Lo mismo sucede con la facultad “discrecional” de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para pedir el sobreseimiento de los procedimientos en la mayoría de los delitos fiscales, trasgrediendo el principio de igualdad ante la ley.

---

[102] Cfr. Ponce Rivera, Alejandro, y Ponce Rivera y Chávez, Alejandro, *La nueva defensa fiscal, mexicanos invencibles ante el Fisco*, Editorial México triunfador, México, 2016, p. 35. Los referidos autores presentan un cuadro de 2010 a 2016 de los asuntos en los cuales se dictó sentencia, y cuáles de ellas fueron favorables al Servicio de Administración Tributaria.

Existen muchos derechos humanos en materia penal-fiscal, realizaremos los comentarios pertinentes de algunos de ellos que consideramos más emblemáticos, como lo son: la capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley, destino al gasto público, retroactividad en materia penal-fiscal, presunción de inocencia, *y non bis in Ídem*.

2. *En la obligación de contribuir*

Como se refirió en el apartado de conceptos de este capítulo I, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que:

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

Dicho precepto constitucional consagra cuatro derechos fundamentales del gobernado, si bien, existe la obligación de contribuir al gasto público, dicha contribución debe ser de acuerdo con los siguientes derechos fundamentales:

1. Capacidad contributiva; 2. Igualdad tributaria; 3. Reserva de ley, y 4. Destino al gasto público.

De lo anterior se desprende que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, dichos principios constituyen derechos humanos, en este sentido, la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con sus posibilidades económicas.

En efecto, el principio de proporcionalidad radica en que debe existir congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva de los causantes, de esta manera las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma superior a los de medianos y reducidos recursos, quienes lo harán en menor proporción, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza,[103]

[103] En ese sentido se han pronunciado los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis de Jurisprudencia número P./J. 10/2003, Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis aislada, la cual es del tenor siguiente:

> PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias

de la Nación. Época Novena. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003. P. 144.

son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional." Tesis Aislada (Administrativa, Constitucional). Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Número: P. XXXV/2010. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII. Agosto de 2010, Pag. 243.

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

Por lo que hace a la equidad tributaria, significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas o morales que estén colocadas en la misma hipótesis contributiva, por lo que si se realizan iguales actos, se presume que tienen similares bienes o riqueza, por lo cual, deben ser tratados en igualdad de condiciones.[104]

La palabra equidad etimológicamente proviene del latín *aequitas-atis*, igualdad de ánimo, el Jurista Rafael de Pina señala que la equidad es:

… Atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo algunas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias con el objeto de atenuar el rigor de la misma…[105]

Es importante recordar que Aristóteles consideraba que la equidad se interpretaba a través de un caso concreto que se relacionaba con su concepto de igualdad, *tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*. Con base en lo anterior y en los principios actuales, la equidad en el sistema tributario se debería reflejar en la creación de los impuestos en las

[104] Sánchez Gómez, Narciso*, op. cit*., pp. 148 y 149.
[105] De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *op. cit.*, p. 270.

leyes en la materia, de tal modo que la carga fiscal sea justa. Por lo que se ha señalado, es importante la existencia de una equivalente aplicación de la ley para las personas que se encuentren en el mismo supuesto; es decir, que no se deje de aplicar a quien se encuentre en la misma hipótesis causativa del impuesto, o bien, que no se aplique a quien no se encuentre en dicho supuesto.

Sánchez Gómez respecto a la proporcionalidad (capacidad contributiva) y a la equidad señala que:

> … La capacidad contributiva, también conocida como principio de proporcionalidad, consiste en que cada persona tribute de acuerdo con sus posibilidades económicas. Mientras que la equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas o morales que estén colocadas en la misma hipótesis contributiva; por lo que si se realizan actos iguales, se presume que tienen similares bienes o riqueza, por lo tanto deben ser tratados en igualdad de condiciones...[106]

Los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en forma clara y breve han diferenciado los términos proporcionalidad y equidad, en los siguientes términos:

> PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales". Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

En el caso de la materia de comercio exterior, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación contiene en su artículo 1° una Tarifa en la cual se señala la forma en que se causaran los impuestos generales de importación y de exportación, para

[106] Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.,* pp. 148 y 149.

lo cual se señala una gran cantidad de códigos numéricos de ocho dígitos llamados “fracciones arancelarias", las cuales se encuentra asociadas, entre otras cuestiones, con la descripción de la mercancía, su unidad de medida, así como con la alícuota o tasa arancelaria que se causa por su importación o exportación, según sea el caso, ahora bien, el hecho de que una mercancía se encuentre en la misma “familia” que otros, no implica que deba tener el mismo arancel, razón por la cual dicho precepto legal no contraviene el principio de equidad tributaria.

Así lo ha interpretado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis aislada:

> IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. De conformidad con el artículo citado, los impuestos generales de importación y de exportación se establecen mediante la identificación de un código numérico de ocho dígitos llamado "fracción arancelaria", el cual se encuentra asociado, entre otras cuestiones, con la descripción de la mercancía, su unidad de medida, así como con la alícuota o tasa arancelaria que se causa por su importación o exportación, según sea el caso. Asimismo, la aplicación del código numérico se encuentra, en su caso, precedida de notas de sección, capítulo o subpartida, de forma que cada fracción arancelaria es diferente, dependiendo del producto de que se trate. Ahora bien, como se advierte de la exposición de motivos de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, de 29 de marzo de 2007, la nomenclatura referida no se introdujo de manera discrecional por el legislador, sino que atiende a un sistema codificado de clasificación de mercancías utilizado para las operaciones de comercio exterior; es decir, su estructura está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, creado por la Organización Mundial de Aduanas como un lenguaje aduanero común, ante la necesidad de gestionar coincidencia y armonía para realizar las negociaciones comerciales mundiales y simplificar las relaciones de comercio exterior, así como para fines estadísticos. De lo expuesto, se tiene que la clasificación arancelaria consiste en la ubicación de una determinada mercancía en la fracción que le corresponde dentro de la tarifa de los impuestos generales de importación y de exportación, y se realiza mediante la aplicación de las notas de sección, notas de capítulo, reglas complementarias y notas explicativas de la tarifa referida, así como de diversos criterios que existen sobre clasificación. En consecuencia, todas las mercancías se encuentran clasificadas en orden sistemático, armonizado y codificado, en el que son identificadas con la serie de números que se leen de izquierda a derecha por pares y que corresponden a la estructura internacional

del sistema armonizado, y los últimos dos dígitos, que son propios de la clasificación arancelaria de nuestro país, responden a situaciones específicas de carácter fiscal, económico y de producción. Por tanto, el hecho de que un producto se encuentre en la misma "familia" que otros, no implica que deba sujetarse a un mismo arancel, porque las fracciones arancelarias son fijadas por el legislador atendiendo a estándares internacionales de clasificación arancelaria, con el objeto de identificar la diferencia de las mercancías que se importan, y no con la finalidad de gravar a todos los integrantes de un grupo o partida con el mismo porcentaje de impuesto. En consecuencia, el artículo 1o. de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, no contraviene el principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues lo que se pretende es favorecer a la economía nacional con la graduación o disminución de las tarifas arancelarias en la importación de diversos bienes al país, a fin de regular el comercio exterior y la estabilidad de la producción nacional.” Tesis Aislada; 10a. Época; 1a. Sala; Gaceta Semanario Judicial de la Federación; Libro 27, Febrero de 2016; Tomo I; Pág. 677. 1a. XXVIII/2016

Asimismo, cuando se aumente, reemplace y/o se presente una incidencia en la tasa y tarifa en el impuesto general de importación o de exportación, a través de un decreto emitido por el Ejecutivo federal en uso de sus facultades extraordinarias para “legislar” en materia de comercio exterior, no resultan aplicables los principios de justicia fiscal contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tener otras finalidades, a la materia propiamente fiscal, como lo son el resolver una emergencia que tiene por objeto el control político del comercio exterior y de la economía nacional.

En ese sentido se ha pronunciado la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal de Justicia, emitiendo la tesis aislada, del tenor siguiente:

“COMERCIO EXTERIOR. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL A LOS DECRETOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL EN USO DE LA FACULTAD EXTRAORDINARIA CONFERIDA POR EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA. Las facultades extraordinarias para legislar a cargo del Presidente de la República previstas en los artículos 49, párrafo segundo y 131, párrafo segundo, de la Norma Suprema, tienen como fin regular el comercio exterior (en lo particular) y la economía del país (en lo general), de donde resulta que las cargas patrimoniales impuestas a los particulares derivadas de los decretos presidenciales expedidos con ese fundamento constitucional son ajenas a la potestad tributaria del Estado, ya que constituyen un derecho de emergencia que tiene por objeto el control político del comercio exterior y de la economía nacional. Por consiguiente, a los decretos presidenciales de carácter comercial emitidos con base en

dichos preceptos constitucionales les son inaplicables los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a pesar de que aumenten, remplacen y/o presenten una incidencia en la tasa y tarifa previstas legalmente para el impuesto general de importación y exportación, considerando que tales decretos tienen el estatus de leyes, de ahí que puedan dejar sin efectos disposiciones expedidas por el Congreso de la Unión, tomando en cuenta que dicha posibilidad está limitada al ámbito comercial y que esa situación temporal y excepcional la autoriza el artículo 4o.fracción I, de la Ley de Comercio Exterior." Tesis Aislada; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX. Diciembre de 2009; Pág. 361.2a. CXXXV/2009.

Amparo directo en revisión 1777/2015. Oplex, S.A. de C.V. 9 de septiembre de 2015. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Alejandro Castañón Ramírez.

En lo referente al mandado y derecho fundamental del gobernado, previsto en la Constitución Federal, consistente en que las contribuciones deben estar previstas en la ley, se encuentra reglamentado en primer lugar por la Ley General de Ingresos, en la que se determina con toda precisión los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la propia ley señala; esto se refiere a que los elementos y características esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deben estar señalados de manera expresa en ésta.

Lo anterior a efecto de que el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca de la forma más clara posible, la forma en que debe contribuir para los gastos públicos del Estado; así la ley que establezca la obligación contributiva deberá señalar el sujeto, objeto, base, la cuota o tarifa, el periodo de pago, las exenciones, la determinación y exigibilidad de las contribuciones.

El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, establece que "… las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas"; precepto que es acorde con la disposición constitucional en comento, en específico, hace referencia a que la contribución debe ser conforme a las leyes fiscales.

Cabe mencionar que del mismo artículo se desprende que dicha contribución debe estar contenida en la ley, entendiendo por ésta a las disposiciones de carácter general y abstractas, emanadas del Poder Legislativo, es decir, no pueden establecerse en un reglamento, acuerdo, lineamientos, etcétera, ordenamientos que difieren de lo que es una ley en sentido estricto., con la salvedad de que existe una excepción al sistema de división

de poderes consagrados en la misma Constitución, en cuanto a que permite al Congreso delegar atribuciones legislativas en el Ejecutivo en materia de Comercio exterior.

Dicha facultad fue introducida por reforma constitucional en diciembre de 1950, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de 28 de marzo de 1951. El antecedente de esta reforma se encuentra en el pensamiento norteamericano. El presidente de los Estados Unidos, Hoover, en 1939, para justificar la existencia de las tarifas de importación manejadas por el Poder Ejecutivo[107], expresó lo siguiente:

> …Ningún arancel ha sido o será perfecto; la rapidez con que cambian las condiciones de un país no lo permiten… El Congreso no puede modificar las tarifas más de una vez cada siete y ocho años, pues al estudiar una modificación aislada, provocaría discusiones sobre su totalidad. Las recomendaciones de la Comisión de Aranceles para modificar las tarifas deben enviarse al Ejecutivo y no al Congreso. El concepto de la flexibilidad es uno de los más progresistas en la elaboración de la tarifa…[108]

Actualmente existen dos contribuciones al comercio exterior, siendo el primero el impuesto general de importación y el segundo el impuesto general de exportación. En el caso de operaciones de importación, en adición al impuesto general antes mencionado, también se causa el impuesto al valor agregado, por disposición expresa de la Ley respectiva, lo que genera dentro de esta materia, el fenómeno negativo de la doble tributación, al resultar gravado un mismo objeto, en este caso las mercancías de importación, por dos impuestos federales distintos.

Con respecto de la determinación de los impuestos a la importación y a la exportación, existe la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación; en ésta hay una clasificación tarifaria de casi todas las mercancías susceptibles de ser importadas o exportadas al territorio nacional.

Como ya se señaló cada mercancía se encuentra identificada mediante un concepto que se denomina “fracción arancelaria”, el que se expresa a través de una clave contenida

---

[107] En 1939 el presidente de los Estados Unidos Herbert Hoover, con el fin de justificar la existencia de las tarifas de importación manejadas por el Poder Ejecutivo, expresó lo siguiente “Ningún arancel ha sido o será perfecto; la rapidez con que cambian las condiciones de un país no lo permiten… El Congreso no puede modificar las tarifas más de una vez cada siete y ocho años, pues al estudiar una modificación aislada, provocaría discusiones sobre su totalidad. Las recomendaciones de la Comisión de Aranceles para modificar las tarifas deben enviarse al Ejecutivo y no al Congreso. El concepto de la flexibilidad es uno de los más progresistas en la elaboración de la tarifa …”. Véase *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985, p. 328.

[108] *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985, p. 328.

en una combinación de números y letras. Cada fracción arancelaria incluye una descripción pormenorizada de la mercancía de que se trate; así como, la respectiva tasa, cuota o tarifa, que generalmente se fija en razón de un determinado porcentaje sobre el valor de la mercancía que se importe o se exporte.

Existen también las llamadas fracciones arancelarias de carácter genérico o residual, que establecen una tarifa general aplicable a todas las mercancías de una determinada clase que, por cualquier motivo, no hubiesen quedado comprendidas dentro de las fracciones arancelarias específicas.

En esta forma la importación o exportación de mercancías que no cuenten con una clasificación arancelaria propia, se sujetan a estas fracciones genéricas o residuales que, por regla general, deben contener una tarifa impositiva promediada en relación con las tarifas aplicables al grupo de mercancías con el que guarden mayor similitud.

Sobre este particular, se debe señalar que las reformas y adiciones de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, particularmente en lo que se refiere a la continua modificación y actualización de las fracciones arancelarias, se lleva a cabo mediante la expedición de los llamados Decretos-delegados; en esta materia el presidente de la República ejerce las facultades extraordinarias para legislar.

Con base en lo anterior, las contribuciones, salvo la excepción señalada, deben ser establecidas únicamente por la Ley, no por reglamento, decreto, circular, oficio, etcétera; ordenamientos que difieren de lo que es una ley en sentido estricto.

Las contribuciones deben ir destinadas al gasto público, los impuestos aduaneros tienen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, ya que por una parte produce ingresos fiscales y por otra vía persiguen proteger la industria nacional contra la competencia extranjera.

Resulta claro que hoy en día los impuestos aduaneros componen eficaces instrumentos dentro de la política económica. Sin embargo, su importancia o significación como “recursos”, a pesar de ser importantes, se han reducido. Es por ello que en la doctrina se han distinguido entre derechos aduaneros “fiscales” y derechos aduaneros “protectores” o “extrafiscales”.

A ese respecto los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han resuelto que:

> Los impuestos pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito como la división de las grandes propiedades rústicas, la protección a ciertas industrias, etcétera, pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único objeto, el inmediato de que se ha hablado. (Prontuario, t. VIII, p. 83).[109]

Es pertinente aclarar que los tributos no deben constituir la sanción de un hecho ilícito, no se deben confundir los tributos con las multas, que también son prestaciones coactivas *ex_lege*, pero cuya finalidad es represiva, en tanto que a los tributos tienen como fin satisfacer los gastos públicos.[110]

3. Retroactividad de la ley

Los artículos 14, párrafo primero, de la Constitución Federal, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 56 del Código Penal Federal son el fundamento para aplicar una ley retroactiva en beneficio de la persona imputada, ya que, si con posterioridad a la comisión del delito e inclusive durante la extinción de la pena la ley dispone la imposición de una más leve o entrare en vigor una nueva legislación o reforma, se estará a lo previsto en la más benigna al imputado, dicha aplicación retroactiva será de oficio.

En este sentido el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente sólo puede obrar hacia el futuro, por razones de seguridad jurídica,[111] a menos que le favorezca,[112] por razones de justicia, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Cuando se aplica la nueva ley en beneficio del imputado no se trata de seguridad jurídica, sino del principio de proporcionalidad, ya que aplicar la ley del momento del comportamiento resultaría desproporcionado. El legislador considera ya innecesaria o

---

[109] Véase, Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* p. 215.
[110] De la Garza, Francisco, *op. cit.,* p. 327.
[111] Para Enrique Bacigalupo la irretroactividad de las normas penales no es sólo un imperativo del valor seguridad, sino que entronca también con la legitimación democrática del Estado a través del valor de la libertad. Véase, *Principios de derecho penal, Parte general*, 5a. ed., Madrid, Akal, 1999.
[112] El principio de legalidad no es un obstáculo para aplicar retroactivamente la norma penal favorable; así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que la aplicación de la norma penal posterior en favor del reo no vulnera el principio de legalidad penal recogido en el artículo 7.1 del Convenio, Véase Lascuraín Sánchez, Juan Antonio, *Sobre la retroactividad penal favorable*, Madrid, Civitas, 2000, p. 26.

excesiva la aplicación de la norma anterior, a pesar de que estuviese vigente en el momento de los hechos enjuiciados, pues se estaría castigando más de lo que en el momento del juicio se considera necesario y adecuado para el hecho.[113]

En algunas ocasiones la sucesión de normas puede provenir no de los elementos del tipo penal expresados en una ley, sino por cambio de elementos de dicho tipo que se encuentran en otra normatividad que integra dicho tipo penal; es decir, las modificaciones no se dan en la propia ley penal en sentido estricto, sino en las demás normatividades que integran la ley penal en blanco, en efecto:

> La técnica de la remisión externa es frecuentemente una técnica de sucesión de leyes temporales en las que permanece invariable una parte común, que es la relativa a ciertas valoraciones esenciales de las que depende el injusto penal, y en las que va variando, con la variación de la normativa extrapenal, el contexto fáctico en el que dicha evaluación es adecuada.[114]

En este sentido, el delito de contrabando previsto en el Código Fiscal de la Federación, en sus tres primeras fracciones señala lo siguiente:

> Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse. II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. III. De importación o exportación prohibida.

Por lo que no dependerá exclusivamente del referido Código, saber si la conducta se encuadra o no en el tipo penal de contrabando, sino que habrá que acudir a la Ley de los Impuestos Generales de Importación o Exportación donde se establece que mercancías están o no sujetas al pago de impuestos a la importación o exportación y en su caso, en qué porcentaje, normalmente sobre el valor de la mercancía.

Asimismo, en dicha Ley se establece cuáles de éstas están sujetas a permiso y cuales están prohibidas, por lo que si después de realizar una conducta de introducción de mercancías al país, que no tenga que pagar impuestos, cuotas compensatorias, no esté sujeta a permiso, o no se encuentre prohibida su introducción, hay una reforma a la referida Ley, o el Ejecutivo federal haciendo uso de su facultad en materia de comercio exterior, señalada en el artículo 131 segundo párrafo de la Constitución Federal, se establece como deber el cumplir con alguna o algunas de las circunstancias anteriores, no se le podrán

[113] *Ibídem*, pp. 16, 17, 37 y 39.
[114] *Ibídem*, pp. 46 y 47

aplicar estas nuevas disposiciones por el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por el contrario, si la conducta realizada por el sujeto consiste en introducir mercancía al país, y se encuadra en uno de los supuestos del tipo penal de contrabando, y posteriormente es reformada la citada Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, o es emitido un decreto del Ejecutivo Federal, en donde se haya suprimido el deber de pagar impuestos, cuotas compensatorias, de obtener un permiso para importar la mercancía, o ya no se considere prohibida su introducción al país, entonces se debe de aplicar retroactivamente dicha nueva disposición normativa en beneficio del imputado, ya que se estaría modificando la ley "extrapenal" de referencia, circunstancia en donde si existe una sucesión de leyes penales en relación con el mismo tipo penal, pues, "…toda norma que complementa una disposición penal pasa a gozar de la naturaleza penal de esta última".[115]

En efecto, la mercancía sujeta a impuesto y/o cuota compensatoria, permiso, o considerada su introducción prohibida es un elemento del tipo penal de contrabando, por lo que, al desaparecer dichas características, la conducta se vuelve atípica.

Situación que no existe en materia fiscal, pues en el caso de que la reforma derogue o baje el porcentaje que se deba pagar sobre el valor de la mercancía por su importación al país, como se verá más adelante, no le beneficia, pues, si con posterioridad a la conducta infractora se suprime dicho impuesto, no hará que desaparezca ni el crédito fiscal, ni la sanción correspondiente, en otras palabras, seguirá siendo sujeto a procedimiento y en su caso declarado responsable, así como sancionado.

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, al igual que el de contrabando, se refiere a un tipo penal que para su integración total requiere de elementos que se encuentran en otra normatividad "diferente" de la penal, y cuando existe una modificación a dicha normatividad complementaria de la propiamente penal, se puede dejar de integrar el tipo penal, y por lo tanto resultar una conducta atípica,[116] tal como lo referimos para el delito de contrabando. Sin embargo, en el delito de defraudación fiscal el asunto no es tan claro,

[115] Así lo resolvió el Tribunal Supremo de España en la sentencia 1507/1997. Citada por Juan Antonio Lascuraín Sánchez, *op. cit*., p. 82.
[116] Esto se da debido a que la retroactividad de la ley penal en beneficio de la persona, está conformada también por las normas jurídicas "extrapenales", que integran el tipo parcialmente en blanco".

pues un sector de la doctrina internacional considera que sólo en ciertos supuestos podría aplicarse la retroactividad en beneficio de la persona, puesto que la regla sería que no opera dicha retroactividad, así Lascuraín Sánchez señala que:

> … la mayoría de los cambios de la normativa tributaria que complementan la norma penal son irrelevantes para la normativa penal; que su aplicación retroactiva no viene exigida por el principio de proporcionalidad ni, por supuesto, por el principio de legalidad; y que su aplicación, en cambio, resulta disfuncional para la eficaz protección del bien jurídico de la norma penal...[117]

En este sentido, se advierte que, en el delito de defraudación fiscal, amén de la conducta consistente en el engaño, la persona no contribuyó al patrimonio del Estado, concerniente al Fisco Federal, en otros términos, no contribuyó al engrosamiento de la Hacienda Pública, dañando al bien jurídico tutelado consistente en el patrimonio del Estado y la administración tributaria, lo que se refleja en un perjuicio al sostenimiento del gasto público.

Dicho autor medularmente sostiene que:

> … la deuda tributaria-que podría considerarse como bien jurídico protegido o como la vía de ataque a la Hacienda Pública, que sería entonces el bien jurídico protegido- se configura con la norma vigente en el momento del hecho imponible y no varía su cuantificación o liquidación por el hecho de que varíen las normas que regulan dicha deuda…[118]

En el Derecho mexicano en materia fiscal, la obligación tributaria no desaparece, por el hecho de que deje de existir una contribución con posterioridad a la causación del hecho imponible, pues el deber jurídico de contribuir subsiste a pesar de una reforma posterior que elimine un impuesto o reduzca el mismo, toda vez que existe una obligación de contribuir al gasto público conforme a la ley fiscal respectiva, de conformidad con lo señalado en el artículo 31 fracción IV constitucional, y 1o. del Código Fiscal de la Federación, asimismo, el artículo 6o. del referido Código establece que las contribuciones se *causan* conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas *en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran*, las cuales se *determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.*

[117] Lascuraín Sánchez, Juan Antonio, *op. cit*., p. 107.
[118] *Ibídem*, pp. 115 y 116.

De dicho precepto se desprende, que las normas sustantivas que se emitan con posterioridad no serán aplicables, ya sea que beneficie o perjudique al contribuyente, pues, solo las procedimentales serán aplicables, ya que éstas rigen de momento a momento.

Mientras que en materia penal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la retroactividad en beneficio de una persona de una norma sustantiva se debe de aplicar a favor de la persona; en virtud de lo anterior, las normas tributarias que complementan el tipo penal del delito de defraudación fiscal cuando reducen un impuesto o lo eliminan de la carga tributaria del contribuyente, con posterioridad al hecho en ese entonces delictivo, deben operar a favor del contribuyente las nuevas disposiciones que reducen o desgravan una actividad o ingreso en la materia penal; razón por la cual traerá como consecuencia en caso de que ya se haya dictado sentencia condenatoria, que exista delito pero con una reparación del daño menor a la impuesta, o bien, que desaparezca el delito por existir una destipificación de una concreta conducta de defraudación fiscal

Lo anterior, se reitera, sin perjuicio de que, en materia administrativa, se considere que permanece el crédito fiscal y por lo tanto la comisión de infracción subsista,[119] a pesar de que incluso deje de existir en la ley tributaria la contribución que dio origen a la comisión de dicha infracción o que con posterioridad al pago del crédito fiscal y ejecución de la sanción administrativa, haya sido declarada inconstitucional la normativa que regulaba el pago de dicha contribución.

Debe considerarse la conducta con todos los elementos del tipo penal; es decir, tanto la conducta delictiva señalada en el delito de defraudación fiscal prevista en el Código Fiscal de la Federación, como lo dispuesto en las diversas leyes que establecen las contribuciones, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para analizar el desvalor de la conducta en el ámbito penal, de conformidad a la nueva normatividad que beneficia a la persona sujeta a un procedimiento penal o que ya ha sido sentenciada.

En conclusión, las reformas a la normatividad tributaria posteriores a una acción u omisión constitutivas del tipo de defraudación fiscal, al ser parte integrante de dicho tipo penal y que benefician a la persona, en dado caso, si trascienden al ámbito penal, al

[119] Lo cual no es opinión unánime, pues, los mismos principios que rigen a la materia penal, mutatis mutandis deben de regir para la materia administrativa, en materia de infracciones.

valorarse el injusto conforme a dichas modificaciones, lo que redunda en su caso a que se termine el procedimiento, se reduzca la pena impuesta, o bien, deje de existir el delito fiscal.

Un ejemplo de la retroactividad de la ley penal en beneficio, lo es el hecho de aplicar la actualización a que alude el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación[120], respecto de las cantidades señaladas en las fracciones del numeral 108 de dicho Código, que sirven de referente para determinar las penas a imponer al sujeto activo del delito de defraudación fiscal, lo cual ha quedado señalado en la tesis aislada emitida por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, bajo el rubro:

> DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO SEÑALADO EN LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN SU DIVERSO PRECEPTO 17-A, CONSTITUYE UNA MODIFICACIÓN A AQUELLA DISPOSICIÓN, QUE ES APLICABLE RETROACTIVAMENTE A FAVOR DEL INCULPADO PARA ADECUAR LA PENA, EN RESPETO Y PROTECCIÓN A SU DERECHO HUMANO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN SU BENEFICIO. Quinto Tribunal Colegiado en materia Penal del Primer Circuito. Época: Décima Época. Registro: 2006447. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III. Materia(s): Constitucional, Penal. Tesis: I.5o.P.11 P (10a.). Página: 1978. Amparo en revisión 68/2012. 25 de octubre de 2012. Mayoría de votos. Disidente: Enrique Escobar Ángeles. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretaria: Mayra León Colín.

4. *Presunción de inocencia*

México ha suscrito diversos tratados internacionales en materia de presunción de inocencia dentro de los que se encuentran los siguientes:

> a) La Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, que dispone que: Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que *se presuma su inocencia* mientras que no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

120 "Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar…".

b) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1996, que establece en su artículo 14.2, que: Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

Pacto que en México fue adoptado y abierto a firma, ratificación y adhesión el 16 de diciembre de 1996. Promulgado el 30 de marzo de 1981 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 1981.

c) La Convención Americana sobre Derechos Humanos, que en su artículo 8° establece: Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

Convención que en nuestro país fue abierta a firma, ratificación y adhesión el 22 de noviembre de 1969. Promulgada el 30 de marzo de 1981 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981…[121]

Como se observa de los tres ordenamientos internacionales mencionados la presunción de inocencia radica en que la persona que ha sido señalada como probable autora de una conducta delictiva sea tratada como inocente mientras no se pruebe su culpabilidad. Sin embargo, no especifican de qué forma se materializa ese trato de inocente, lo que sí hace, en buena parte, el Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional, al señalar lo siguiente:

Artículo 66.- Presunción de Inocencia. 1. Se presumirá que toda persona *es inocente* mientras no se pruebe su culpabilidad ante la Corte de conformidad con el derecho aplicable. 2. Incumbirá al Fiscal probar la culpabilidad del acusado. Para dictar sentencia condenatoria la Corte deberá estar convencida de la culpabilidad del acusado más allá de toda duda razonable.

Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el referido derecho humano en el artículo 20, apartado B, fracción I, que establece lo siguiente: "… B. De los derechos de toda persona imputada: I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa; …".

[121] Cárdenas Rioseco, Raúl F.*, La presunción de inocencia*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006, pp. 11 y 12.

En este sentido el principio de presunción de inocencia, es visto como derecho informador, como regla de trato de procedimiento, y como regla de valoración de la prueba, en este sentido, ningún juez puede condenar si no vence la presunción de inocencia, más allá de toda duda razonable. Nos enfocaremos en la vertiente de la carga probatoria, la cual recae en la parte acusadora a lo largo de todo el proceso. Sin embargo,

> En algunos países, la ley exige que el acusado (en vez de la acusación) explique elementos de ciertos delitos. Por ejemplo, puede exigirse que el acusado explique su presencia en determinado lugar (en el lugar o en las proximidades del lugar donde se cometió un delito) o su posesión de ciertos artículos (como artículos robados o de contrabando). Estos requisitos, cuando se incorporan a la legislación, se conocen como presunción legal (o presunción iuris tantum), figura que se ha cuestionado con el argumento de que traspasa indebidamente la carga de la prueba de la acusación al acusado, violando de este modo la presunción de inocencia.[122]

Así el legislador estableció en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 103, presunciones de contrabando, con relación al delito de contrabando previsto en el artículo 102, lo que resulta violatorio del principio de presunción de inocencia, pues, invierte la carga de la prueba al imputado, toda vez que las conductas delictivas y la responsabilidad del acusado debe probarse por parte del Fiscal.

El texto original del artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, el artículo contemplaba presunciones de contrabando más no hipótesis de delito de contrabando; es decir, dichas hipótesis normativas eran presunciones de las hipótesis del delito de contrabando previstas en el artículo 102 de dicho Código.

No obstante, mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1998, las hipótesis de presunción de contrabando dejaron de serlo para convertirse en hipótesis de delito de contrabando, al reformar el primer párrafo que señalaba "…se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas del delito de contrabando…".

---

[122] Manual de Amnistía Internacional, Juicios Justos, Ed. Amnistía Internacional (EDAI), España, sin año de publicación, p.95. *https://books.google.com.mx/books?id=8gjbLhOysdMC&pg=PA95&lpg=_PA95&dq*=. Fecha de última consulta 15 de julio de 2017.

Sin embargo, por reforma de fecha 5 de enero de 2004, volvieron a ser meras presunciones,[123] al no tener el carácter de delito, por no tener pena alguna, de conformidad con el artículo 14 constitucional que prohíbe imponer pena alguna por analogía o por mayoría de razón y al haberse suprimido la punibilidad, sin especificar la correlación entre cuál hipótesis del delito de contrabando se presumirá actualizada, con la hipótesis de presunción de contrabando que se presente.

Con respecto de lo anterior, los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvieron específicamente respecto de la hipótesis prevista en la fracción II del artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, que era un tipo penal complementado de contrabando, como se advierte de la siguiente jurisprudencia.

> CONTRABANDO PRESUNTO. EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL. La presunción del delito de contrabando se integra por los elementos siguientes: a) La posesión de un vehículo extranjero fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas; b) Que el tenedor no cuente con la documentación aduanera que acredite que se sometió a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país; c) La lesión al bien jurídico que lo constituye la hacienda pública; y, d) El contenido doloso de la conducta. De lo anterior se sigue que la descripción típica indicada es clara, precisa y exacta, ya que contiene los elementos necesarios para su acreditación, dotándose de certeza jurídica a los gobernados en la medida en que pueden conocer la conducta que pretendió prohibir el legislador o, a contrario sensu, de realizarse la conducta prohibida se considera delictiva dicha acción. Ahora bien, en el ámbito de la doctrina penal existen diversas clases de tipos penales que, por su naturaleza, son complementarios, es decir, que no son independientes, pues para existir requieren la actualización de la aplicación de uno básico, al que se incorporan ambos formando un solo tipo. Así, la descripción contenida en el artículo 103, fracción II, del Código Fiscal de la Federación configura un tipo penal complementario, pues para su existencia presupone la aplicación del tipo básico del que depende, como lo es el contenido del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, que prevé el delito de contrabando, y el numeral 104, del citado Código, que establece su sanción correspondiente conforme al valor del vehículo, sin que

[123] Ambrosio Michel, "Delito de Contrabando Presunto" en *Capsula Jurídica,* [en línea] Instituto de Investigaciones Jurídicas, en *https://www.youtube.com/watch?v=Nj1dknFCKX0*. Fecha de última consulta: 10 de julio de 2017.

> represente obstáculo que dicha fracción II del artículo 103 establezca una situación posterior a la introducción de vehículos extranjeros (cuando están dentro del territorio nacional), pues se entiende que si éstos son encontrados fuera de la indicada zona de vigilancia aduanal, la sola objetividad de su hallazgo ubica como responsable del ilícito a quien los posea, se ostente como propietario o sea porteador, sin contar con la documentación que acredite su legal introducción o estancia en el país, ya que, al encontrarlos fuera de la zona aduanal permitida, se presume que fueron introducidos por quien asuma la detentación de tales vehículos, salvo prueba en contrario. En consecuencia, del análisis conjunto de los citados numerales 102, 103, fracción II y 104 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que la presunción legal del delito de contrabando se integra con los indicados elementos; de ahí que dicho artículo 103, fracción II, no viola la garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos". Las negrillas son añadidas". Tesis de jurisprudencia 56/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de once de mayo de dos mil once. Época: Novena Época. Registro: 161889. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, junio de 2011. Materia(s): Penal. Página: 95.

De la anterior jurisprudencia se advierte que el delito de "presunción de contrabando" se integra con los siguientes elementos:

a) La hipótesis de contrabando prevista en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación; b) La posesión de un vehículo extranjero fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas; c) Que el tenedor no cuente con la documentación aduanera que acredite que se sometió a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país; d) La lesión al bien jurídico que lo constituye la hacienda pública; y, e) El contenido doloso de la conducta. Asimismo, dicha norma penal se complementa con la punibilidad señalada en el artículo 104 del referido Código.

De ahí que para el Poder Judicial Federal dicho artículo 103, fracción II, no viola la garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, se realizan las siguientes observaciones:

Es inexacto, que se considere al contrabando presunto como un delito complementado, ya que el delito de contrabando previsto en el artículo 102, establece distintas hipótesis cuyo denominador común es la introducción de mercancías al país. Mientras que la hipótesis de contrabando presunto se satisface cuando una persona posee, se ostenta como propietario o es porteador, que el vehículo extranjero esté dentro del país, pero fuera de la zona de veinte kilómetros de referencia, sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.

Con base en lo anterior, cuando un tipo es complementado normalmente se agrava o atenúa por el empleo de una circunstancia modificativa, cuestión que no se da en el presente caso pues, se pretende que se imponga la pena señalada para el delito de "contrabando básico".

En el caso de ser considerado tipo penal el contrabando presunto, de lo cual diferimos, se puede dar independientemente que se actualice o no el tipo penal de contrabando. Toda vez que la persona que posee, se ostenta como propietario o es porteador del vehículo extranjero fuera de la referida zona sin la documentación que acredite su legal estancia en el resto del país, pudo o no haber sido la persona que introdujo dicho vehículo al país, razón por la cual se tendría que acreditar que existe identidad de persona, entre quien lo introdujo y quien posee dicho vehículo.

Lo anterior, también se advierte de la circunstancia de que el delito de contrabando previsto en el artículo 102 requiere como *verbo núcleo* del tipo el introducir al país un vehículo extranjero, mientras que de la jurisprudencia en análisis se advierte que el *verbo núcleo* del contrabando presunto, "tipo complementado", lo es la posesión, ostentación como propietario, o la transportación del vehículo; verbos del tipo que son diferentes, ya que una cosa es introducir, en el caso del contrabando, y otra cosa es poseer, u ostentarse como dueño, o portear, en el caso de contrabando presunto.

Razón por la cual no observamos que el tipo de contrabando presunto previsto en el artículo 103 fracción II complemente al de contrabando previsto en el artículo 102, y que por lo tanto el delito de contrabando se actualice, puesto que en este caso se pudo o no haber actualizado el delito de contrabando básico.

En conclusión y si se le quiere tratar como tipo penal a la presunción de contrabando, este carece de punibilidad, pues como ya se dijo la presunción de contrabando no está complementando al delito de contrabando, en todo caso se trataría de dos tipos penales diversos e independientes, y por lo tanto el de presunción de contrabando sin punibilidad.

Ahora bien, a pesar de que el Poder Judicial de la Federación en la jurisprudencia que se comenta, le da al contrabando presunto la calidad de un delito complementado, en seguida le da el trato de una presunción legal al señalarse que:

> … el hecho objetivo de su hallazgo —*referido al vehículo*— ubica como responsable del delito a quien posea, se ostente como propietario o sea porteador, sin contar con la documentación que acredite su legal introducción o estancia en el país, ya que, al encontrarlos fuera de la zona aduanal permitida, *se presume* que fueron introducidos por quien asuma la detentación de tales vehículos, salvo prueba en contrario…

En este sentido, si se le da la calidad de delito complementado, no resulta lógico que posteriormente le den la calidad de una presunción, debido a que no puede tener ambas naturalezas jurídicas. Asimismo, en esta segunda asignación, como presunción de contrabando, que es la que realmente estableció el legislador,[124] se advierte que se viola el principio de presunción de inocencia pues, en materia penal, tratándose de la acreditación de los elementos de un tipo penal no se deben hacer presunciones en contra del imputado, procesado o sentenciado; ya que al establecer dichas presunciones, se está invirtiendo la carga de la prueba hacia el imputado.

En conclusión si el contrabando presunto se considera un “tipo penal”, se viola la garantía de exacta aplicación de la ley penal, por no contener pena alguna, debido a que no la contempla en la ley, a pesar de lo que señale la jurisprudencia de la Suprema Corte, y de considerarse como una presunción legal del delito de contrabando se viola el principio de presunción de inocencia, así como el de legalidad; éste último por no señalarse a cuál de las hipótesis del delito de contrabando previstas en el 102 del Código Fiscal de la Federación se tiene por presumida cuando se actualizan las presunciones de contrabando previstas en el artículo 103.

[124] Hay que tener presente que la interpretación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de considerar como delito complementario, fue sobre una de las hipótesis de contrabando presunto previstas en el artículo 103, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y ver cómo interpreta las demás hipótesis de contrabando presunto.

5. *Non bis in Ídem*

Por cuestiones de política criminal, nuestro legislador y Poder Judicial de la Federación, no han querido reconocer que al regularse el ilícito de contrabando como infracción aduanera, y como delito fiscal, se viola el principio non bis in ídem,[125] el cual es un derecho humano, y menos ahora que parece que el derecho penal-fiscal y procesal penal en materia fiscal, fuese un derecho de excepción.

Existe un sector de la doctrina que sostiene que no se viola lo dispuesto por el artículo 23 constitucional al regularse el ilícito de contrabando como infracción y como delito,[126] mientras que otro sector de la doctrina sostiene que con la doble regulación hay una franca violación a dicho precepto constitucional,[127] siendo partidarios de esta última posición.

Al respecto, se señala que la independencia del procedimiento administrativo con relación al penal que durante muchos años se estableció en el entonces artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, no existe, al menos en un sin número de asuntos, toda vez que actualmente los jueces de distrito en materia penal, toman en cuenta como prueba la resolución de la autoridad administrativa, en la cual se determinó que no existió omisión de contribuciones en materia de importación y exportación de mercancías (ilícito de contrabando), lo cual da como resultado una sentencia absolutoria, con lo que se demuestra que si puede haber una dependencia entre ambos procedimientos.

La palabra juzgar de acuerdo a la Interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estaba referida exclusivamente a un individuo que hubiese sido condenado o absuelto por una sentencia firme e irrevocable, o sea, contra la que no procede legalmente

[125] En un momento dado y en una "nueva reflexión" de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se dirá que dicha doble regulación es inconstitucional lo cual no va a ser en estos años pues, ahorita el Estado mexicano se requiere de allegarse de impuestos y la política criminal que está optando es, además de pretender cobrar contribuciones por la vía administrativa, también lo hace amenazando a los contribuyentes y terceros por la vía penal, con sus consecuentes penas.

[126] *Cfr*. Rivera Silva, Manuel, *El procedimiento penal*, 25a. ed., México, Porrúa, 1998, p. 29; Francisco Pavón Vasconcelos, *Manual de Derecho Penal Mexicano*, *cit*., pp. 884 y 885; Luis Fernández Doblado, *Aspectos jurídicos del contrabando, Revista Dinámica del Derecho Mexicano*, vol. 2, México, Procuraduría General de la República, 1974, pp. 104 y 105; Miguel Ángel García Domínguez, *Derecho Fiscal Penal. Las infracciones y las multas fiscales*, México, Porrúa, 1994, p. 213, y Máximo Carvajal Contreras, *Derecho Aduanero*, 13a. ed., México, Porrúa, 2005, pp. 472 - 475.

[127] *Cfr.* Garza, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, México, Editorial Cultura, 1949, pp. 151-161; Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo, cit.*, p. 108-111; Urzúa Macías, Efraín, *El derecho penal administrativo*, *Revista Criminalia*, enero de 1951, pp. 5-12; Martínez Vera, Rogelio, *Delito de contrabando, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de México*, año VI, núm. 25 agosto-octubre 1985, Chimal de Toluca, México, 1985, p. 66, y Francisco de la Garza, Derecho Financiero, *cit*., p. 882.

ningún recurso,[128] sin embargo, actualmente, el concepto de juzgar es extendido a cualquier área del derecho en donde se pronuncie una resolución que dirima un conflicto de intereses, independientemente de la denominación que se le designe, para resolver si un determinado sujeto es o no responsable de la comisión de un delito, infracción, o cualquier otra violación a alguna rama del derecho.

Lo anterior, en virtud de que la palabra "juzgar" denota una actividad mental que lleva a cabo cualquier autoridad para pronunciarse sobre determinada situación jurídica, resolviendo un conflicto de intereses.

En este orden de ideas, cuando se dicta resolución en el procedimiento administrativo para determinar si es o no responsable de la comisión de la infracción de "contrabando", se está materialmente juzgando.

En cuanto a que no existe una duplicidad de sanciones, con la derogación del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, ahora el juez penal puede imponer como parte de la pena la reparación del daño consistente en el pago de dichas contribuciones omitidas incluyendo la actualización y los recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en la que se dicte dicha condena.

De lo anterior se observa que en cuanto a la reparación del daño si existe duplicidad de sanciones, independientemente que se tome en cuenta en la sentencia penal, tratándose de reparación del daño, la cantidad cubierta en la sede administrativa.

Por lo que hace a las demás sanciones en materia del ilícito de "contrabando" la multa solo es impuesta por la autoridad administrativa, mientras que la pena de prisión por la autoridad judicial; multa y pena de prisión, que si bien, son de diferente entidad, ambas se identifican en que son represivas.

En cuanto a los sujetos, existe identidad de sujeto, pues es la misma persona a la que se le instaura el procedimiento administrativo y el penal, asimismo, aparece en ambos procedimientos como sujeto pasivo de la conducta el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aunque en materia penal sea en su calidad de víctima u ofendido, y en materia administrativa funja como autoridad en un primer momento, y en el juicio de nulidad como parte.

[128] Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías individuales*, 28a. ed., México, Porrúa, 1996, p. 667.

En cuanto a la causa, es la misma conducta ilícita la que se juzga, respecto de algunas hipótesis del ilícito de “contrabando”, ya que se trata del mismo supuesto legal.

Asimismo, no existen diferencias esenciales entre infracción y delito, pues como sostiene Jiménez de Asúa:

> La contravención no es más que un delito en pequeño del que se reproduce sus elementos y características. Ni con base a la gravedad en virtud de que existen contravenciones más severamente sancionadas que ciertos delitos, ni en la antijuridicidad, o culpabilidad, daño o peligro…[129]

El elemento subjetivo ha sido el más debatido en cuanto su existencia o no en la infracción, observando que si bien es cierto no se encuentra de forma expresa en la ley, si es tomado en cuenta como parte de las infracciones, razón por la cual no compartimos lo señalado por diversos autores respecto a que las infracciones son objetivas.

Los sistemas penales que se han elaborado para estudiar al delito han establecido las hipótesis en que se excluye el delito por no estar presente el elemento subjetivo, lo cual no ha ocurrido de forma tan profunda en materia de infracciones, no obstante, se encuentra en diversas leyes administrativas ciertas circunstancias que hacen que la infracción no aparezca o que se excluya de la sanción al sujeto activo de la conducta, por no estar presente el elemento subjetivo.

Así se tiene que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 73 establece que no se impondrá sanción alguna, cuando se haya incurrido en una infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Lo que hace concluir que el infractor que deja de pagar, lo debe de hacer con intención o por lo menos de forma culposa.

El propio artículo 73 del citado Código, en su último párrafo textualmente señala:

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

[129] Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de derecho penal*, *cit*., p. 147.

Asimismo, se observa con claridad el factor subjetivo en la “infracción de contrabando”, cuando la Ley Aduanera en su artículo 54 señala que el agente aduanal no será responsable:

> … I. Por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que este último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría…

En sentido similar se han emitido criterios por parte de la autoridad hacendaria en el sentido de relevar de responsabilidad a los agentes aduanales en los procedimientos de cancelación de patente de agente aduanal, cuando se declare con inexactitud un dato en el pedimento o sus anexos, y haya una lesión al fisco federal, por ejemplo en una subvaluación de mercancías, en el supuesto de que esos datos inexactos hubiesen sido proporcionados por el importador o exportador, lo que corrobora que las infracciones tienen implícito ese elemento subjetivo del dolo, y en algunos casos de culpa, muy similar a la materia penal, e incluso, que se reprocha la conducta del infractor, por haberse podido conducir de otro modo, ya que cuando esto no le es posible, no será responsable de infracción.

En conclusión, tomando en cuenta que entre infracción y delito no hay diferencias sustanciales, solo de grado, que el procedimiento penal y administrativo tienen consecuencias represivas, e incluso la reparación del daño se exige en ambos procedimientos en caso de ser responsable, que pueden existir resoluciones contradictorias, por más que se diga lo contrario, y que si en el procedimiento administrativo se dicta una resolución o sentencia definitiva en la cual se resuelva de fondo que no existe omisión de contribuciones y/ cuotas compensatorias, dicha determinación servirá como dato de prueba, medio de prueba o prueba en el proceso penal, a efecto de que no se inicie el proceso, o se dicte una sentencia absolutoria, con lo cual se demuestra que en diversos procedimientos si hay una dependencia de lo resuelto en uno (el administrativo) sobre el otro (penal), por lo que el Poder Judicial Federal en una “nueva reflexión” deben interpretar

la palabra “delito” que establece el artículo 23 constitucional,[130] como hecho ilícito, de tal manera, que el enunciado se interprete en el sentido de que “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho ilícito, mientras no se cambie de criterio, materialmente se estará violando el derecho humano consagrado en el referido precepto constitucional.

6. No autoincriminación

El derecho humano a la no autoincriminación está reconocido en instrumentos internacionales y en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así, la Convención Americana sobre Derechos Humanos en sus artículos 1 y 8, punto 2, incisos c) y g) señala lo siguiente:

> Artículo 1. Obligación de respetar los derechos
>
> 1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.
>
> 2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.
>
> “Artículo 8. Garantías Judiciales
>
> “2. … Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
>
> c) concesión al inculpado de tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
>
> …
>
> g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable…”

[130] En otros países como España, desde hace varios años consideraron inconstitucional la doble regulación del ilícito de contrabando como infracción y delito, y establecieron montos a partir de los cuales sería delito y si no rebasa dicho monto será infracción. En este sentido la Ley penal especial, LO 12/1995, del 12 de diciembre, de represión del contrabando (LRC), existiendo diversas reformas en la materia, mediante la LO 6/2011, del 30 de junio, y mediante la Ley 34/2015, del 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 20, apartado B, fracción II, señala lo siguiente:

> Artículo 20. …
>
> …
>
> B. De los derechos de toda persona imputada:
>
> II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio...".

En específico nos interesa el derecho humano de no declarar, es decir, guardar silencio, de donde se deduce que el imputado no debe ser obligado a declarar en su contra, por lo de una interpretación amplia, dicho derecho se refiere a que el imputado no debe ser coaccionado para presentar pruebas, en su contra (es decir sean antecedentes de la investigación, datos de prueba, medios de prueba o propiamente pruebas), sin importar contrario a lo que ha sostenido el Poder Judicial Federal, si dicha coacción para obtener información y documentación se de en la vía administrativa o en el propio procedimiento penal, pues, lo que interesa es que fue de manera coactiva su obtención.

En efecto, no existe la voluntad del imputado de incorporar esos datos de prueba al procedimiento penal, sin embargo, como señalamos el referido Poder Judicial de la Federación ha sostenido que no se viola dicho derecho humano a la no autoincriminación medularmente porque la obtención coactiva de información y datos de prueba fue por una autoridad diversa a la penal, criterio con el cual diferimos, toda vez que, aunque haya sido por una autoridad diversa al Ministerio Público Federal en el procedimiento penal, lo cierto es que por un lado fue la propia autoridad aunque sea de índole administrativo quien realizó tal requerimiento ejerciendo coacción sobre la persona para que presentara esa información y documentación, como sucede en los casos de la autoridad administrativa en materia aduanera, así como la autoridad administrativa en materia fiscal, y por el otro, la información y documentación que a la postre, son los antecedentes de la investigación y datos de prueba, que son utilizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su carácter de víctima u ofendido en los delitos de referencia, así como por el Ministerio Público Federal para imputar y acusar al probable responsable en el procedimiento penal, lo que sostenemos es violatorio del derecho humano a la no autoincriminación.

7. La teoría del delito ¿Es un derecho humano del imputado?

Las diversas sistemáticas del delito constituyen métodos de interpretación de las diversas leyes penales, en este caso, en materia de contrabando y defraudación fiscal, y habrá que preguntarse si la aplicación de las teorías del delito, en la resolución de casos por parte de los juzgadores, constituyen un derecho humano, o bien, únicamente son criterios de interpretación, es decir, si constituyen o no una fuente formal del derecho.

Cuando una conducta prohibida con relevancia penal tiene que ser juzgada, debe ser con justicia, y en ello juega un papel vital la dogmática penal a través de la teoría del delito; pues, las diversas sistemáticas penales, clásica, neoclásica, final y funcionalista, que se han elaborado por la doctrina alemana, y que son de aplicación al Derecho penal mexicano, como métodos de interpretación de la ley penal, se explican a partir de su filosofía y de la época en que fueron elaboradas, advirtiéndose que ninguna sistemática penal ha logrado sustituir por completo a las otras, sino que han tratado y conseguido resolver problemas que con su antecesora no tenía una explicación, así en el presente trabajo, se aborda un caso de contrabando y otro de defraudación fiscal, desde las sistemáticas del delito mencionadas.

No obstante lo anterior, en la actualidad cierto sector de la doctrina española y mexicana, entre otras, le han restado importancia al estudio dogmático del delito, a través de las diversas teorías del delito, sin embargo, continúan aportando beneficios muy trascendentes, como lo son el hecho de señalar límites y definir conceptos, lo cual da como resultado una seguridad jurídica respecto a cómo habrá de resolver los tribunales penales, lo cual se traduce en justica, pues, la aplicación de dichas teorías del delito evita la irracionalidad e improvisación de las decisiones judiciales, sin dejar de mencionar que recientemente algunos dogmáticos estudian el derecho penal desde las consecuencias, es decir, desde la pena, sin desconocer los conceptos que del contenido del delito se han elaborado.

En conclusión, como se advertirá del presente trabajo las diversas teorías del delito, en especial las teorías funcionalista racional-teleológico, y funcionalista social, no sólo interpretan y sistematizan las leyes penales, sino que contribuye a la creación y desarrollo del derecho penal, tomando en cuenta valores y principios para resolver con justicia, sin dejar, de reconocer que algunas aportaciones a la ciencia penal fueron realizadas por juristas que no están circunscritos a una de las sistemáticas mencionadas. Por lo anterior,

no importa que las teorías del delito en la dogmática penal no constituyan un derecho humano, lo importante es que se aplican por los juzgadores y sirven para conseguir los fines del derecho justicia y seguridad jurídica.

CAPÍTULO SEGUNDO

SISTEMAS CLÁSICO, NEOCLÁSICO, FINALISTA, Y FUNCIONALISTA COMO MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY PENAL

I. INTRODUCCIÓN

Para poder sostener y evidenciar cuál es el sistema penal más adecuado para llevar a cabo el estudio del delito de contrabando y defraudación fiscal, o bien, con alguna otra metodología donde, sin duda, estén presentes algunos de los contenidos de dichos sistemas, es necesario analizar los elementos más importantes de los sistemas clásico, neoclásico, finalista, y funcionalista, los cuales:

> …se explican a partir de sus raíces culturales y de su conexión con la concepción propia de la época precedente, que en cada caso se intenta mejorar y superar mediante la reforma del edificio teórico. Pero como ninguna de estas teorías ha conseguido desplazar por completo a las demás, hoy coexisten concepciones sistemáticas procedentes de los tres momentos señalados…[131]

De esta forma, dichas sistemáticas han realizado grandes aportes a la ciencia penal que se aplican al resolver los casos que se presentan en nuestros días, pero, sin duda, la sistemática funcionalista-teleológica ha aportado criterios de imputación, así también ha puesto especial relevancia en el sentido de prohibición de la norma que resuelven problemas que con las anteriores sistemáticas no se resolvían de forma satisfactoria; asimismo, la sistemática funcional social, consideramos que es de gran utilidad para el análisis no solo de las conductas prohibidas de contrabando y defraudación fiscal en estudio, sino la antijuridicidad de dicha conducta, así como, la culpabilidad del sujeto, en específico, le da una denominación más correcta a la "imputación objetiva", llamándola "imputación normativa del resultado a la conducta", y desglosando las distintas formas en que se puede llevar a cabo dicha imputación normativa, asimismo, resulta de gran utilidad estudiar la conducta y el tipo en una sola categoría denominada conducta típica, dentro de otras bondades que nos ofrece dicha sistemática.

Sin desconocer que la sistemática funcionalista radical podría dar una mejor solución a los delitos denominados acumulativos, pues, lo que interesa para esta teoría es

[131] Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de derecho penal,* parte general, trad. y adiciones del derecho español por S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, 3a. ed., Madrid, Bosch, vol. I, año 1981, p. 272.

la vigencia de la norma, con la cual nos sirve para no infringir el principio de derecho penal de acto tratándose de los delitos de referencia, por lo que esta sistemática podría dar mejor cuenta de los mismos, a reserva de que se analice si el disvalor de la acción puede ser tomado en cuenta para considerar adecuado seguir sancionando penalmente a los autores de los referidos delitos acumulativos, bajo alguna sistemática diversa a la funcionalista radical.

II. SISTEMA CLÁSICO

Es la primera teoría del delito que surge en Alemania, influenciada por las ciencias naturales que gozaban de prestigio en aquella época, fue de gran utilidad para poder resolver los asuntos penales de la época, se puede decir que con la misma nace la dogmática penal.

1. *Fundamentos y estructura*

Esta teoría creada para explicar el delito se debe, en gran parte, a Franz Von Liszt (este autor analiza el Código Penal alemán de 1871 y así nace la dogmática penal: el conocimiento del delito a través del dogma, de la ley), quien se fundamenta en el concepto de "acción" como un fenómeno causal natural como punto de partida del delito y señala que el delito es: *El acto culpable, contrario al derecho y sancionado con una pena*…[132] de la cual se advierte una conducta como sustantivo y la antijuridicidad, culpabilidad y pena, como características de dicha conducta,[133] posteriormente, Beling incorpora el concepto de tipicidad, por lo que es entendido el delito como conducta típica, antijurídica, culpable y punible, categorías del delito que prácticamente no han cambiado hasta la fecha,[134] únicamente se ha redistribuido el contenido de tales categorías entre sí.

El concepto clásico de delito:

---

[132] Von Liszt, Franz, *Tratado de derecho penal*, trad. de la 20a. ed. alemana por Jiménez de Asúa, Luis y adicionado con el derecho penal español por Saldaña, Quitilliano, Madrid, Reus, 1927, t. II; edición del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2003, p. 254.

[133] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, señalan que: "…Como dentro del injusto no se distinguía la tipicidad de la antijuridicidad, había muchas conductas antijurídicas y culpables que no eran delitos. Para evitar esta insuficiente caracterización del delito era necesario agregar otro requisito, que era la punibilidad. Desde el punto de vista práctico seguía siendo un esfuerzo inútil analizar todos los caracteres del delito y sólo por último preguntarse por su relevancia legal como tal…", *Manual de derecho penal mexicano, parte general*, México, Porrúa, 2013, p. 291.

[134] El sistema funcional racional-final o teleológico de Roxin amplía la categoría de culpabilidad sostenida por los sistemas penales anteriores a la categoría de responsabilidad, la cual se compone de la culpabilidad y de la necesidad preventiva de la sanción penal. *Derecho penal,* parte general, reimpresión, t. I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, Madrid, Civitas, 2008, p. 204.

> …estaba sustancialmente influido por el naturalismo propio de la historia del pensamiento de comienzos del siglo XIX, que quería someter a las ciencias del espíritu el ideal de exactitud de las ciencias naturales y reconducir consiguientemente el sistema del Derecho penal a componentes de la realidad mensurables y empíricamente verificables. Dichos criterios sólo pueden ser, o bien, factores objetivos del mundo externo o procesos subjetivos psíquico-internos, por lo que desde ese punto de partida lo que se ofrecía era precisamente una división del sistema del Derecho penal entre elementos objetivos y subjetivos…[135]

Las reglas de exactitud de las ciencias de la naturaleza se pueden enmarcar en:

a) Los conceptos se ordenan conforme a las leyes de CAUSAS y EFECTOS, y que, por lo tanto, el efecto estará indefectiblemente determinado por la causa; es decir, en este método la influencia es de atrás hacia delante, esto implica que el efecto está marcado por la causa.

b) En las ciencias de la naturaleza se mantiene la idea de que el método de conocimiento no puede transformar al objeto de conocimiento;

c) El método de las ciencias de la naturaleza es el método empírico y de observación que corresponde a las ciencias naturales;

d) El ser es la naturaleza y sus fenómenos, entre ellos la causalidad. El modelo clásico es basado en la observación empírica del ser;

e) El resultado se le imputa a un sujeto como obra suya, como consecuencia de un juicio naturalístico de causa a efecto.[136]

El delito se presenta como un acto apreciado jurídicamente en dos direcciones: en el elemento esencial de contrario al derecho, es decir, la reprobación recae sobre el acto, y en la culpabilidad que recae sobre el autor, por lo que se establece el concepto de acto apreciado por el derecho como concepto fundamental de la teoría del delito[137] teniendo las características de que dicho acto o conducta debe de ser típica, antijurídica y culpable aclarando que:

---

[135] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., p. 200.
[136] Jiménez Martínez, Javier, *La filosofía del hecho punible, causalismo- finalismo- funcionalismo y dogmática penal mexicana*, 1a. reimpresión, México, Raúl Juárez Carro Editorial, 2011, p. 83.
[137] Von Liszt, Franz, *op cit*. p. 253.

> … algunos autores se equivocan al referirse al causalismo como sinónimo del sistema clásico, ¡no son lo mismo! El problema tiene su origen en la fundamentación material de la conducta empleada en el sistema clásico que partió de la relación causal: conducta-nexo causal-resultado. Sin embargo, en estricto sentido "el causalismo es una teoría para analizar a la conducta como categoría del delito en el sistema clásico" de Franz Von Liszt…[138]

Para Franz Von Liszt el delito tenía los siguientes caracteres esenciales:

> a) El delito es siempre un acto humano, por tanto, actuación (Verhalten) voluntaria trascendente al mundo exterior; es decir, la causa o no impedimento de un cambio en el mundo exterior. Nunca llegarán a constituir un delito los acontecimientos fortuitos, independientes de la voluntad humana.
>
> b) El delito es, además, un acto *contrario al derecho*, es decir, un acto que, contraviniendo, formalmente, a un mandato o prohibición del orden jurídico implica, materialmente, la lesión o peligro de un bien jurídico.
>
> c) El delito es, por último, un acto *culpable*, es decir, un acto doloso o culposo de un individuo responsable.

De esta manera, obtenemos esta definición: *Delito es el acto culpable contrario al derecho.*[139]

A. *Conducta*

El acto es: …*la conducta (verhalten) voluntaria en el mundo exterior; causa voluntaria o no impediente de un cambio en el mundo externo*…[140]

Entendiendo por conducta voluntaria "… la conducta que, libre de violencia (*Zwang*), física o psicológica está determinada (motivada), por las representaciones (*Vorstellungen*). La manifestación de la voluntad puede consistir en la *realización* o en la *omisión* voluntarias de un *movimiento del cuerpo*…"[141]

En este sentido

[138] Díaz Aranda, Enrique y Roxin, Claus, Teoría del caso…, *cit*., p. 64.
[139] Von Liszt, Franz, *op. cit.*, p. 252.
[140] *Ibídem*, p. 285.
[141] *Ídem*.

> …la volición que caracteriza la manifestación de voluntad, y, por consiguiente, el acto, significa, simplemente, en el sentido de esta concepción, el impulso de voluntad (*Willensimpuls*). Se le puede definir físicamente como inervación, y se le puede concebir psicológicamente como <aquel fenómeno de la conciencia por el cual establecemos las causas>. Tanto en uno como en otro caso debe separarse totalmente la manifestación de la voluntad, del resultado exterior causado por ella. Por consiguiente, hablar de una volición del resultado solo puede inducir a errores…[142]

> … La conducta, acción o acto, era un hacer voluntario porque, a diferencia del acto reflejo,[143] respondía a una inervación muscular y ponía en marcha una causalidad que mecánicamente producía el resultado…[144]

Al primer elemento del delito, Jiménez de Asúa, lo denomina acto, el cual consiste en:

> … la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior o que por no hacer lo que se espera deja sin mudanza ese mundo externo cuya modificación se aguarda.[145]

De lo que se advierte que el hecho tiene tres elementos: 1. Conducta, consistente en el movimiento corporal (acción en sentido estricto) con ausencia de coacción,[146] 2. Resultado, que es la modificación del mundo exterior, y 3. Nexo causal, la unión del resultado con la conducta causalmente.

> … Acción es todo movimiento corporal causado por un acto voluntario entendiéndose por "voluntario" todo acto "que, libre de la presión mecánica o psicológica, esté motivado por representaciones". Por "querer" debía entenderse también "únicamente el impulso de la voluntad", que es definido "fisiológicamente como enervación, psicológicamente como aquel proceso de conciencia" "por el que ponemos causas".[147]

---

[142] *Ibídem,* pp. 285 y 286.
[143] Von Liszt, Franz, señala que: "…El aspecto negativo de la conducta o acto es la ausencia del mismo, así, no existirá acto "cuando alguno causa daño en cosas de otro durante un ataque de epilepsia; cuando se halla imposibilitado, por un desvanecimiento, de cumplir un deber; o cuando obra violentado por fuerza irresistible… La voluntariedad exigida aquí no tiene nada que ver con el <libre albedrío>…" Del mismo autor, *op. cit.*, p. 285.
[144] Zaffaroni, Eugenio Raúl; *Tenorio Tagle, Fernando*; Alagia, Alejandro y Slokar Alejandro, *op. cit*., p. 291.
[145] Citado por López Betancourt, Eduardo, *Teoría del delito*, México, Porrúa, 1994, p. 77.
[146]Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *La dogmática de la teoría del delito. Evolución científica del sistema del delito*, primera reimpresión, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2011, p. 87.
[147] Radbruch, citado por Hans Welzel, *El nuevo sistema del Derecho penal. Una introducción a la doctrina de la acción finalista*, trad. y notas por José Cerezo Mir, reimpresión, Uruguay, Editorial B de F, 2002, pp. 230.

La acción humana debe ser voluntaria, pero tal voluntariedad está referida únicamente al movimiento corporal que produce un resultado material, donde sólo existe una relación de causalidad entre ese movimiento corporal voluntario y el resultado material.

En conclusión, la acción en la teoría clásica es la causación de consecuencias (especialmente de lesiones de bienes jurídicos) por un acto voluntario con un contenido cualquiera,[148] por este motivo, la acción es el proceso causal que desencadena la voluntad (impulso voluntario[149] o inervación), en el mundo exterior (efecto de la voluntad), sin tomar en cuenta que el autor la haya querido o incluso pudiera preverlo (contenido de la voluntad).[150] Por lo cual, el resultado no necesita ser querido en sentido psicológico, según el cual únicamente lo imaginado es objeto de la voluntad. Pero es obra de la voluntad porque ha sido producido por la acción de causación querida".[151]

El movimiento corporal voluntario resulta así, un proceso causal "ciego", es decir, en donde no interesa el sentido o fin de la acción.

Asimismo, el acto en sentido amplio (conducta) también se puede realizar a través de la omisión, la cual consiste:

> … EN NO IMPEDIR, VOLUNTARIAMENTE, EL RESULTADO. 1. La manifestación de voluntad consiste aquí en no ejecutar voluntariamente un movimiento corporal que debiera haberse realizado (y que fuera realizable). Exíjase aquí también … que la MANERA DE OBRAR (Verhallen) del autor esté libre de toda violencia y determinada por representaciones, es decir, reclama una objetivación de la voluntad…[152]

La omisión es una conducta negativa, es inactividad voluntaria o no[153] cuando la norma penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado, violándose una norma preceptiva, en el caso de la omisión simple, o de una perceptiva y una prohibitiva, en el caso de la comisión por omisión. Lo que hace que la omisión sea omisión es la acción

---

[148] Jakobs, Günther, Derecho penal, parte general, fundamentos y teoría de la imputación; trad. de Joaquín Cuello Contreras, José Luis Serrano González de Murillo, 2a. ed., Madrid, editorial Marcial Pons, 1997, p. 160.
[149] El impulso de la voluntad señala Santiago Mir Puig, "… Sólo importaba en cuanto *causa* de la conducta externa, por lo que era indiferente cuál era el contenido de la voluntad y si se dirigía o no a realizar el hecho producido, con tal de que hubiera causado el movimiento corporal externo. La *dirección final* de la voluntad no se toma en cuenta por el concepto causal de acción…" Del mismo autor, Derecho penal, parte general, *op. cit*. p. 189.
[150] Welzel, Hans, *op. cit.*, 233.
[151] Kaufmann, Armin, *Teoría de las normas, fundamentos de la dogmática penal moderna*, versión en castellano de Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdés, Argentina, Depalma, 1977, pp. 27 y 28.
[152] Von Liszt, Franz, *op. cit.* p. 302. Dicho actor ejemplifica la ausencia de voluntad al señalar: "La omisión del grito de alarma ante un guardia agarrotado por unos bandidos o acometido por un desmayo, no es una manifestación de voluntad".
[153] Para algunos autores en las "conductas" de omisión por olvido no existe la voluntad.

esperada que el autor no ha realizado, puesto que sólo la acción esperada hace surgir la omisión en sentido jurídico; resulta enteramente correcto que ésta sólo se fundamentara desde fuera (externa, normativamente) y que, por tanto, no el que omite, sino el que juzga, da realidad a la omisión.[154]

Respecto al resultado Liszt señala que:

> … El concepto de acto exige, pues, la aparición de un CAMBIO EN EL MUNDO EXTERIOR (aunque sólo sea pasajero); es decir, en los hombres (aunque sólo sea en su vida psíquica) o en las cosas. Nosotros llamamos RESULTADO a este cambio, perceptible por los sentidos...[155]

Asimismo, el resultado no es sólo el daño objetivo producido por el delito, no consiste únicamente en el cambio material en el mundo exterior, sino también en mutaciones de orden moral. El *peligro corrido,* del que habló elegantemente Carrara, es el resultado en la tentativa,[156] en la cual se alteró el mundo exterior, lesionando la seguridad, la tranquilidad de la víctima. No existe delito sin resultado. La vieja categoría de *delitos formales* era falsa. Lo que acontece en ciertas infracciones es que la manifestación de voluntad y el resultado aparecen contemporáneamente y con aspectos inseparables.[157]

No obstante lo señalado, se ha visto al resultado bajo dos vertientes, en un plano jurídico o formal y en uno naturalístico o material, y así se dice que la primera estudia el resultado como una mutación o cambio en el mundo jurídico y la segunda con relación a la mutación en el mundo exterior, es decir, un cambio material.

De acuerdo a lo anterior, es conveniente llamarle al primer elemento del delito "conducta" aclarando que algunas conductas no requieren resultado material y otras sí, para ser típicas, por lo tanto, también nexo de causalidad entre la conducta y el resultado material, consistiendo este último en la mutación del mundo exterior.

Asimismo, e independientemente de que algunos delitos tengan resultado material, todos ellos tienen un resultado jurídico consistente en la lesión o puesta en peligro del bien o interés jurídicamente protegido.

---

[154] Jiménez Asúa, Luis, *Tratado de Derecho penal*, 4a. edición, Buenos Aires, Lozada, 1964, t. III p. 412.
[155] Von Liszt, Franz, *op. cit.* p. 288.
[156] Jiménez de Asúa, Luis, *Principios de Derecho penal, la ley y el delito*, *cit*., p. 214.
[157] *Ídem*. Dicho autor pone el siguiente ejemplo: "…si se prohíbe bajo pena el paso por un puente, la manifestación de voluntad que consiste en el tránsito por cima de él y el resultado de pasar, son dos momentos coetáneos unidos inseparablemente, pero el resultado existe".

Entre el resultado y la manifestación de la voluntad debe existir una *relación,* de esta manera, tratándose del primer elemento del delito, acto (conducta) dicha relación existe objetivamente cuando: "…el resultado es causado o no impedido (en contra de un deber) por la manifestación de voluntad; es decir, cuando entre ésta y aquél existe una conexión causal o una relación analógica…".[158]

La causalidad es un tema discutido tanto en las ciencias naturales como en la filosofía, señalando Roxin que:

> … La física cuántica, que se ocupa de la comprensión de los fenómenos de las ondas y partículas en el campo atómico, ha llegado (apoyándose en las investigaciones de Heisenberg) a la hipótesis, admitida hoy de modo dominante de que los procesos que se dan en el átomo no están determinados causalmente, sino que obedecen a leyes estadísticas, que sólo permiten predicciones de probabilidad. Y además la teoría de la relatividad ha puesto de manifiesto que la representación de una sucesión causal de los acontecimientos en el tiempo sólo tiene sentido en dimensiones muy limitadas. Sin embargo, todo ello no cambia el hecho de que el jurista puede seguir trabajando con el concepto tradicional de causalidad, pues la vigencia únicamente de leyes estadísticas en el campo subatómico no obsta para que en el mundo de la vida cotidiana, que es el que tiene que tratar el jurista, podamos confiar en las leyes causales con certeza prácticamente absoluta; y por otra parte, la teoría de la relatividad solo hace inaplicables las tradicionales concepciones causales en un pensamiento en dimensiones cósmicas, mientras que en los limitados terrenos del derecho no puede modificar mensurablemente las conclusiones a las que conduce la ley causal…[159]

De acuerdo a esta sistemática clásica dentro de la cual está la teoría causal para que se le pueda imputar al sujeto el hecho típico debe de existir una relación causal entre la conducta como causa y el resultado como efecto. Así, Celestino Porte Petit afirma que la relación de causalidad es: "El nexo que existe entre un elemento del hecho (conducta) y una consecuencia de la misma conducta: resultado".[160]

Como resultado de ello no basta con que se puedan comprobar los elementos de la conducta, ni que se compruebe que se dio el resultado material, sino que es indispensable comprobar un nexo entre la conducta y el resultado; por lo tanto, sólo es propio hablar de

[158] Von Liszt, Franz, *op. cit.* p. 290.
[159] Claus, Roxin, *op. cit.* p. 320.
[160] Porte Petit Candaudap, Celestino, *op. cit.*, p. 268.

nexo causal con relación a aquellas conductas de acción, productoras de un resultado material.

Al respecto, la relación causal entre el movimiento corporal y el resultado se explica mediante la teoría de la equivalencia de las condiciones,[161] así *cuando éste no hubiera tenido lugar sin aquél*, es decir, cuando no se puede suponer suprimido el movimiento corporal sin que se deba dejar de producir el resultado ocurrido (*Conditio sine qua non*),[162] existe este nexo causal entre el movimiento corporal y el resultado, por lo que llamamos al movimiento corporal causa del resultado, y a éste efecto del movimiento corporal; es decir, aplicamos a la relación del movimiento corporal y del resultado la categoría de *causalidad* (como una forma de nuestro conocimiento).[163] Sin embargo, al postular dicha teoría una equivalencia de las condiciones es criticada porque se puede caer en una "regresión infinita".

De acuerdo a esta sistemática de acción causal:

> …1. El resultado debe ser, también, atribuido al movimiento corporal, como a su causa, cuando no se hubiese producido sin las circunstancias especiales bajo las cuales el acto fue ejecutado, o sin aquéllas que sobrevinieron con posterioridad. La herida se considera como la causa de la muerte, aunque ésta no se hubiera producido sin la debilidad orgánica de la víctima; o cuando a la herida, no mortal en sí misma, se añadiesen las consecuencias del incendio del hospital. Por consiguiente, no es necesario que el movimiento corporal haya sido la causa necesaria, suficiente por sí sola, para producir el resultado (por ejemplo: carácter absolutamente mortal de la herida).
>
> 2. El resultado debe ser, también, atribuido al movimiento corporal, como a su causa, cuando no se hubiese producido sin el concurso simultáneo o subsiguiente de otros

[161] La teoría de la equivalencia de las condiciones establece, que toda condición que no pueda ser suprimida mentalmente, sin que con ello desaparezca el resultado en su forma concreta es causa; por lo tanto, si toda condición tiene un valor equivalente en la producción del resultado, todas se pueden considerar causa del mismo, siendo imposible diferenciar entre causas y condiciones. La teoría de la equivalencia de las condiciones se propone establecer cuáles de entre las distintas condiciones del resultado son, además, causas del mismo. A esto responde la teoría postulando la equivalencia de todas las condiciones en la causación del resultado. Al respecto, Fran Von Liz señaló que "*Todas las condiciones del resultado son, por consiguiente, del mismo valor. La concausa (Mitursache)* se considera, también, como causa en sentido jurídico. Y la aparición simultanea o sucesiva, de concausas no excluye la noción de aquélla…" del mismo autor, *Tratado, op. cit.,* p. 293.

[162] En 1910 el tribunal alemán creo la fórmula de la *conditio sine qua non*, condición sin la cual no, bajo el nombre de la fórmula de la "exclusión supuesta". Dicha fórmula consistía en que "Unas lesiones personales con muerte posterior se dan, solamente, cuando las lesiones personales no pueden ser supuestamente excluidas, sin que al mismo tiempo desaparezca el resultado de muerte". Claudia López Díaz, *Introducción a la imputación objetiva*, Colombia, siglo del hombre editores, 1996, p. 32. Refiere Esiquio Manuel Sánchez Herrera, que de acuerdo con la teoría de la equivalencia de las condiciones, aplicada por el magistrado del Tribunal Supremo de Reich, von Bury, cualquier condición del resultado se toma como causa de él. Citado en la obra del propio autor *op. cit*. p. 88.

[163] Von Liszt, Franz, *op. cit.*, pp. 292 y 293.

actos humanos. Por lo tanto, no se opone a la existencia de la relación de causalidad, la cooperación de la negligencia de un tercero (tal vez el médico) o la conducta imprudente del mismo lesionado (¡no existe <compensación de culpa> en el Derecho penal…!)[164]

Y no habrá relación de causalidad[165] entre la conducta y el resultado muerte:

… Si A hiere mortalmente a B, patrón de una lancha, pero éste se ahoga antes de que la herida haya producido la muerte, porque la lancha naufraga por un golpe de viento inesperado, entonces falta la relación de causalidad entre la manifestación de voluntad de A y el resultado producido, y A sólo puede ser condenado por la tentativa de homicidio.[166]

En conclusión, v. Liszt desarrolló un concepto natural de acción "voluntaria causación o no evitación de un cambio portador de sentido en el mundo exterior",[167] y en específico respecto al aspecto causal: "… para explicar los caracteres objetivos del injusto acudió a criterios naturalistas, con lo cual se pudo concebir a la conducta como un movimiento corporal, que es la causa de una modificación en el mundo exterior, cuya percepción se constata a través de los sentidos",[168] y se verifican a través de pruebas sustentadas en las ciencias naturales,[169]razón por la cual dicho acto o acción está integrado por: a) manifestación de voluntad, b) resultado, c) un nexo causal, relación de causalidad, aunque, Mayer hable de delitos sin manifestación de voluntad y sin resultado.[170]

Por lo que hace al aspecto subjetivo de la conducta, si bien es cierto que se ha dicho que para esta teoría la conducta típica y antijurídica (injusto) era la parte objetiva del delito y la culpabilidad la parte subjetiva, también lo es que si había una parte subjetiva en la conducta, consistente en la voluntad o voluntariedad relativa al "dominio mental que tiene el sujeto sobre su cuerpo para dirigir sus movimientos, es decir, las señales que el cerebro manda a los músculos y miembros del cuerpo, manifestándose externamente en el acto del sujeto activo del delito.[171]

… La acción era explicada a partir de dos aspectos esenciales: el primero causal-objetivo, en virtud del cual se realizaba el movimiento corporal; el otro causal-negativo,

[164] *Ibídem*, p. 294.
[165] En esta hipótesis existe una interrupción de causalidad que se hubiese producido de no haber naufragado la lancha por un golpe de viento inesperado.
[166] Liszt, Franz Von, *op. cit.* 294 y 295.
[167] Citado por Vives Antón, Tomás S., *Fundamentos del sistema penal, acción significativa y derechos constitucionales*, 2a. ed., Madrid, Tirant lo Blanch, 2011, p. 418.
[168] Díaz Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría del caso*…, *op. cit.* p. 64.
[169] Díaz Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría funcionalista del delito*, *op. cit.* p. 118.
[170] Cfr. Jiménez de Asúa, Luis, *Principios de Derecho penal*…, *cit.* p. 214.
[171] Díaz Aranda, Enrique, *Derecho penal*, parte general, *op. cit.* p. 152.

que resultaba de la negación de coacción al momento de realizar el acto voluntario. La acción era, entonces, movimiento corporal con ausencia de coacción…[172]

El concepto amplio de causa, como se puede observar, conducía a un *regresus ad infinitum* que permitía incluir en la acción aquellos hechos pasados alejados en el tiempo y carentes de una mínima relación con la causa principal; sin embargo,[173] en dichos supuestos, si bien se consideran causas del resultado para esta sistemática penal, y se le puede "imputar" el resultado, lo cierto es que, no responderá penalmente debido a que el límite a las consecuencias anteriores se cumplía en el ámbito de la culpabilidad, a través de la exigencia de dolo o culpa en el actuar; de esta manera, los padres del homicida habrían realizado una conducta típica y antijurídica, pero inculpable por la imposibilidad de predicar el dolo o la culpa.[174]

…No se predicaba la acción cuando el movimiento corporal se realiza: 1. Bajo el efecto de coacción física absoluta; 2. En estado de inconsciencia, o 3. En los actos reflejos o instintivos en los que no se reconozcan condiciones mínimas de relación psíquica entre ese movimiento corporal y el agente. Las actuaciones bajo hipnosis y como resultado de resoluciones extremadamente rápidas (actos en cortocircuito), en cuanto puedan significar un impulso volitivo y en cuanto haya un mínimo de relación psíquica, por lo menos en potencia, son consideradas como acción…[175]

B. *Tipicidad*

El tipo penal es la descripción exterior valorativamente neutral de los elementos del tipo del delito.[176] Es la descripción de un acontecer causal.[177]

Quintino Zepeda refiere que:

…En 1906, Ernest von Beling, le brindó *autonomía* a una figura jurídica que, en nuestro idioma, recibe el nombre de "tipicidad". Esta autonomía de la tipicidad en el transcurso de 9 años, es decir, en 1915, sirvió para que Marx Ernst Mayer justificara la separación entre tipicidad y antijuridicidad.[178]

---

[172] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.* p. 87.
[173] *Ibídem*, p. 88.
[174] *Ídem*.
[175] *Ibídem*, p. 87.
[176] *Cfr*. Roxin, Claus, *Teoría del tipo penal*, trad. de Enrique Bacigalupo, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 57.
[177] *Cfr*. López Barja de Quiroga, Jacobo, *Derecho penal, parte general,* Madrid, Marcial Pons, 2002, t. II, pp. 63 y 64.
[178] Quintino Zepeda, Rubén, *Tratado de Derecho Penal Parte General*, México, Viento de Vela, 2017, t. IV, p. 47.

De esta forma, Beling es considerado el creador del tipo penal, lo cual se ve reflejado en la definición que del delito daba antes y después de dicha creación. Así, en 1889, dicho autor señalaba que el delito era: "una acción antijurídica y culpable conminada con pena" y, en 1906, refirió que el delito era una "acción típica, antijurídica y culpable, sometida a una sanción penal adecuada y suficiente para las condiciones de la sanción penal",[179] elemento de tipicidad que siempre estuvo presente en sus ulteriores definiciones de delito.

A partir de Beling, el Tatbestand adquiere una función más concreta, pero extraordinariamente importante,[180] el tipo penal simple no es otra cosa que una mera descripción de elementos objetivos incluidos en la ley, es objetivo-descriptivo y de neutralidad valorativa,[181] es decir, no valorativa. Por eso se afirma que el tipo es:

> "la descripción puramente externa de la acción, desprovisto de todo predicado de valor (por ej., la muerte de una persona, que al someter a prueba la antijuridicidad puede resultar justificada como acción de guerra de un soldado). La valoración jurídica de este suceso no podía tener lugar hasta el momento de la antijuridicidad, y ello, en todo caso, desde una perspectiva puramente objetiva…"[182]

El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta o hecho prohibido en los preceptos penales y que regularmente se estima digna de una sanción penal, por imperativo del principio de legalidad, en su vertiente del *nullum crimen sine lege,* sólo los hechos tipificados en la ley penal como delitos pueden ser considerados como tales.[183]

La creación de tipos obedece a la necesidad imperiosa de proteger determinados bienes que en un momento dado el Estado considera de sumo valor para su existencia y para la seguridad de sus gobernados. Es por ello que "… de la amplia gama de comportamientos antijurídicos que se dan en la realidad, el legislador selecciona -*conforme al principio de intervención mínima*- aquéllos más intolerables y más lesivos para los bienes

---

[179] *Ibídem,* pp. 47 y 48.
[180] Márquez Piñero, Rafael, Rostros y personajes de las ciencias penales, *(ERNEST VON BELING),* Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2006, p.35., dicho autor, en la misma página de la obra citada, señala que la discusión en cuanto al desempeño del rol del tipo legal se hace muy vívida y sumamente interesante, hasta desembocar en los derechos penales liberales, que es tanto como decir en los derechos penales democráticos.
[181] *Cfr*. Roxin, Claus, *Teoría del tipo, cit.,* p. 57.
[182] Jescheck, Hans-Heinrich, trad. de S. Mir Puig, *cit.*, p. 275.
[183] Muñoz Conde, Francisco, *Derecho penal, parte general*, México, Tirant lo Blach, 2012, p. 251.

jurídicos más importantes y los amenaza con una pena…",[184] pero el tipo penal también tiene la función de proteger al individuo ante la discrecionalidad impuesta por el soberano o derivada del Derecho consuetudinario y de la analogía, por ello viene de esa manera a ser el soporte principal de la función de garantía de la ley penal y el punto de referencia del juicio de antijuridicidad y culpabilidad efectuado respecto de la acción.[185]

En este sistema clásico los elementos del tipo eran únicamente los meramente objetivos, los cuales son aquellos que pueden ser apreciables, comprendidos a través de los sentidos sin necesidad de un conocimiento especial, sin tomar en cuenta toda referencia subjetiva o psíquica, pues las mismas pertenecen al ámbito de la culpabilidad.

Sin embargo, en 1930, Beling modificaría su primera posición respecto al tipo en su obra Die Lehre Von Tatbestand (la teoría del tipo) de acuerdo con una nueva clasificación: 1. El tipo de delito y 2. El tipo rector. El primero describiría las diversas formas de conductas delictivas y se encontraría conformado por las características externas del acto y las internas del autor. Sería, entonces, un tipo total que contendría lo objetivo y lo subjetivo.

El tipo rector, por su parte, representaba la figura rectora que integraba el tipo legal; estaría conformado únicamente por los aspectos objetivos de la acción, no expresándose en él ninguna valoración jurídica; describiría la realización objetiva de una conductiva identificando su configuración con las circunstancias fácticas del comportamiento típico.[186]

En este sentido podemos señalar como elementos objetivos del tipo los siguientes:

- Sujeto activo;
- Sujeto pasivo;
- Conducta;
- Resultado;
- Nexo causal;
- Objeto material;
-Bien jurídico, que tiene a la vez, un contenido objetivo y normativo, y
- Modalidades (medios comisivos, circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión).

Si dicha conducta encuadra en la descripción que hace el legislador de la conducta prohibida habrá tipicidad, siendo ésta una cualidad que se atribuye a un comportamiento

[184] *Ibídem*, pp. 251 y 252.
[185] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit*., p. 91.
[186] *Ibídem*, p. 93.

cuando es subsumible en el supuesto de hecho de una norma penal[187] y para un sector de la doctrina, la relación entre tipicidad y antijuridicidad se agotaba en ser la primera un indicio de la segunda (ratio cognoscendi).[188]

En ese sentido, Mayer no considera a la tipicidad como simple descripción, sino que le atribuye un valor indiciario de la antijuridicidad, estimándola como el fundamento del conocimiento de la antijuridicidad,[189] por ello la tipicidad es la descripción legal de la conducta que se constituye en el indicio de antijuridicidad pero se deberá verificar si esa conducta es o no antijurídica.

Se concluye que la tipicidad para este sistema penal era meramente descriptiva, neutra y objetiva.

En cuanto a la autoría, el profesor Claus Roxin señala que:

> … el positivismo naturalista, que sometía las ciencias del espíritu a las ideas de las ciencias naturales y pretendía reducir los fenómenos jurídicos a meros cursos causales y a concatenaciones causales de diversas clases. Lo cual significa, trasladado a la doctrina de la autoría y participación, que el Derecho penal se ocupa de las distintas personas intervinientes en un delito primordialmente desde el punto de vista de su aportación causal a producir el resultado…[190]

Así, Von Bar señaló que "la doctrina de la participación cabe considerarla como aplicación específica de la doctrina de la causalidad".[191]

Los principales representantes de las teorías subjetivas y objetivas, vivamente enfrentadas, V. Buri[192]y Birkmeyer,[193] coincidían en que únicamente el concepto causal podía resolver la problemática de la autoría y la participación.

---

[187] *Ibídem*, p. 252.
[188] Señala Francisco, Muñoz Conde que existe una teoría donde se identifica el tipo con la antijuricidad, lo cual "conduce a considerar las causas de justificación como *elementos negativos del tipo*, de tal forma que el que, por ejemplo, mate en legítima defensa, ni siquiera realizaría el tipo de delito de homicidio, sino una nada jurídico-penal o, como dice Welzel criticando esta teoría, su acción sería, desde el punto de vista del Derecho penal, tan irrelevante como si hubiera matado una mosca…" Derecho penal, parte general, México, Tirant lo Blach, 2012, p. 253.
[189] Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho penal*, t. III, *cit.* pp. 755 y ss.
[190] Claus Roxin, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, trad. de la 9a. ed. alemana (2015) por Joaquín Cuello Contreras, Madrid, Marcial Pons, 2016, p. 23.
[191] *Ibídem*, p. 24.
[192] V. Buri señaló "la doctrina de la causalidad es clave para resolver la participación" citado por Claus Roxin, Autoría y dominio del hecho en el derecho penal, *cit*. p. 24.
[193] Birkmeyer reconocía que "la doctrina de la participación tiene como base científica la doctrina de la causalidad". Citado por Claus Roxin, Autoría y dominio del hecho en el derecho penal, *cit.* 24.

Bajo esta metodología basada en la causación existía la corriente que sostenía la equivalencia de las condiciones como causantes del resultado, y la que veía en cada una de las formas de participación distintas formas de causación.[194]

La primera concepción sostiene la equivalencia de todas las condiciones, la cual niega la diferencia entre autores, cómplices e inductores, y parte del concepto unitario de autor.

Roxin pone como ejemplo de esta teoría el pensamiento de V. Liszt, quien señaló:

> … Del concepto de causa se deriva que cualquiera que, al aportar una condición del resultado producido, participa en éste, ha causado el resultado; que, como todas las condiciones del resultado son equivalentes, no existe diferencia conceptual alguna entre cada uno de los que participan en la producción del resultado…[195]

Al respecto, y siguiendo la derivación de la teoría subjetiva a partir del método causal, encontramos una sentencia de 1881 que señala que:

> ...no puede existir diferencia entre cómplices y coautores, y que el cómplice tendría que ser siempre coautor si la diferencia tuviera que deducirse de la índole objetiva de la actividad exteriorizada en común. Por eso, la diferencia entre participación y coautoría sólo puede ser subjetiva, basada en la diferencia de la voluntad del coautor y de la del partícipe.[196]

Por otro lado, surgieron las teorías objetivo-materiales, que también tenían una base en la causalidad pura, sin embargo, estas teorías sí diferenciaban entre autoría y participación, así se tenía una concepción restrictiva de la acción, la cual, desde el aspecto formal y material señala que autor es el que ejecuta personalmente la acción típica,[197] sólo son responsables penalmente, a título de autor, las personas que por sí mismas ejecutan total o parcialmente el tipo penal, los demás son considerados inductores o cómplices.[198]

De esta forma se dejaba a la "autoría mediata", fuera del concepto de autor, debido a que éste no realiza el verbo típico, así como a la coautoría funcional, en los casos en que el autor no llega a realizar actos de ejecución en sentido objetivo-formal.[199]

---

[194] Roxin, Claus, *Autoría y dominio*…, *cit.* p. 24.
[195] *Ibídem*, p. 24.
[196] *Ibídem*, *p.* 25.
[197] Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Teoría de delito* 1, consultable en *https://www.youtube.com/watch?v=CIjA-bArWQc&t=1812s,* fecha de última consulta: 24 de septiembre de 2017.
[198] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.,* p. 94.
[199] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit*., p. 95.

Estas teorías creyeron posible encontrar diferencias causales entre las condiciones del resultado, distinguiendo, así, entre causa y condición, diferencias que se convirtieron en la base de la delimitación entre autoría y participación.[200]

C. Antijuridicidad

Algunos autores manifiestan que la antijuridicidad es lo contrario a derecho, lo cual es muy general y no es útil, como lo expresa el maestro Jiménez de Asúa al decir que dicha definición de antijuridicidad es una de tantas definiciones tautológicas, es decir, una traducción en frase distinta, como la respuesta que nos da el médico cuando le consultamos un dolor de cabeza: "Es una cefalalgia". Dicho autor comenta que no se ha hecho más que traducir al griego lo que el profano dijo en lenguaje corriente.[201]

Cierto sector de la doctrina[202]considera a la antijuridicidad como un carácter del delito, ya que aducen a que si fuera un elemento sería posible que se presentara como un dato conceptualmente aislado, pero como esto no puede suceder, constituye la síntesis integral del fenómeno punible y de cada uno de los elementos que lo componen, es decir, sólo es un atributo del delito y de sus componentes.

Otra corriente doctrinaria considera a la antijuridicidad como un elemento del delito, pues para poder integrar al mismo, la antijuridicidad, de forma conjunta, con el resto de los demás requisitos, es indispensable para el análisis del hecho caracterizado como delito al existir una prelación lógica.

Se afirma que la antijuridicidad tiene un carácter objetivo[203] ya que la misma nace del juicio valorativo[204] de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, manifestándose que dicho juicio sólo recae sobre la acción realizada, excluyendo toda valoración de carácter subjetivo.

Así, la antijuridicidad es la relación de contradicción entre el hecho y el derecho, y el primero es el objeto del calificativo jurídico llamado antijuridicidad.[205]

---

[200] Roxin, Claus, *Autoría y dominio… cit.,* p. 25.
[201] Jiménez de Asúa, Luis, *Principios de derecho penal*…, *cit.*, p. 267.
[202] *Cfr.* García Jiménez, Arturo, *Dogmática penal en la legislación mexicana*, México, Porrúa, 2003, p. 90.
[203] Cfr. Beling, Ernst, Von, *Esquema de Derecho penal, Buenos Aires*, Depalma, 1944, pp. 21 y 22.
[204] En el sistema clásico ya se hacía un juicio de valor entre la contradicción que existía entre el hecho y la norma, ente lógico que se desprende de la ley penal.
[205] García Jiménez, Arturo, *op. cit.*, p. 91.

De lo anterior se advierte que la antijuridicidad es lo contrario al derecho, denominándose también al hecho antijurídico como injusto.[206] Por lo tanto, es un concepto negativo (lo contrario a la norma, lo contrario al derecho), en el sentido de oposición a las normas de cultura reconocidas por el Estado.[207]

Sin embargo, Von Liszt sostenía un positivismo sociológico, donde el derecho penal tiene por cometido la protección de la sociedad y, por lo tanto, la protección de los bienes jurídicos, dando lugar al concepto de antijuridicidad material.

Von Liszt señala que:

> …El crimen, en cuanto constituye una fracción (sic) (*Unrecht*), es, como el delito civil, un acto culpable CONTRARIO AL DERECHO. Esta reprobación jurídica que recae sobre el acto es doble.
>
> 1. El acto es *formalmente* contrario al derecho en tanto que es trasgresión de una norma establecida por el Estado, de un mandato o de una prohibición del orden jurídico.
> 2. El acto es *materialmente* ilegal, en cuanto significa una CONDUCTA CONTRARIA A LA SOCIEDAD (antisocial)…[208]

En este sentido, la antijuridicidad significa la relación de contradicción de un hecho con el derecho penal, pero no responde a la pregunta de ¿por qué un hecho es contrario al derecho penal?, lo que da respuesta a dicha pregunta es el concepto de antijuridicidad penal material.[209]

Se considera que, desde la teoría clásica, la entraña de la antijuridicidad es un juicio de valor, antijuridicidad es la valoración de un acto que en su esencia es contrario a las normas o valores de la sociedad, pues destruye o pone en peligro del bien jurídico protegido.

Para la existencia de la antijuridicidad se requiere una doble situación. Positiva una, adecuación a una ley penal, y negativa otra, que no esté amparada por una causa de exclusión del injusto. La conducta prohibida, por tanto, será antijurídica si no está protegida

---

[206] Roxin manifiesta que por injusto se entendía, para la sistemática clásica, "la causación de un resultado prohibido" del mismo autor, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*, trad. de Ontiveros Alonso, Miguel, 1a. reimpresión, México, Ubijus, 2009, pp. 13 y 14.
[207] Márquez Piñeiro, Rafael, *Derecho penal, parte general,* México, Trillas, 1986, p.193. *Cfr.* Sergio Vela Treviño, *Antijuridicidad y justificación*, 3a. ed., México, Trillas,1990, p. 130.
[208] Von Liz, Frank, *op. cit.,* pp. 323 y 324.
[209] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit*., pp. 160 y 161

por una de las causas de licitud, por ello se afirma que la antijuridicidad penal requiere la realización de un *tipo penal sin causas de justificación*.[210]

Los elementos o categorías del delito que se han mencionado, consistentes en una conducta típica y antijurídica, son la parte objetiva del delito ya que:

> …la antijuridicidad califica al hecho, y este hecho se concebía como mero proceso causal, con independencia de la finalidad del autor, era lógico que la antijuridicidad se refiriese solamente al aspecto objetivo-externo (causal) de la acción. De ahí la concepción del contenido material de la antijuridicidad como *causación de una lesión o puesta en peligro de un bien jurídico sin causas de justificación*…[211]

Mientras que la culpabilidad que en el punto siguiente se comentará es la parte subjetiva,[212]denominado al conjunto de las tres primeras categorías como injusto que para esta sistemática clásica era la parte externa, dejando a la culpabilidad como la parte interna del delito.

En cuanto a las causas de justificación que hacen que no aparezca la antijuridicidad esta sistemática clásica contempla las siguientes: 1. Legítima defensa; 2. Estado de necesidad justificante; 3. Cumplimiento de un deber; 4. Ejercicio de un derecho; 5. Obediencia jerárquica; 6. Consentimiento del sujeto pasivo.

Sin embargo, respecto a las causas de justificación se sigue un sistema de *números apertus,* consistente en que no son únicamente las causas de justificación antes mencionadas las que sólo se encontraban en los códigos penales establecidos, sino también todas las reguladas en el orden jurídico.

Así, para saber cuándo estamos en presencia de una causa de justificación, a decir de Sánchez Herrera, se deben seguir los siguientes parámetros:

a. Si la ley autoriza la lesión del bien jurídico está considerando ese acto legítimo, con lo cual tal conducta no puede considerarse delictiva.

---

[210] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, 10a. ed., Barcelona, Editorial Reppertor, 2016, p. 158.
[211] *Ibídem*, p. 163.
[212] En este sentido Claus Roxin señala que el sistema clásico "se basaba en la hipótesis de que injusto y culpabilidad se comportan entre sí como la parte externa y la interna del delito". Roxin, Claus, Derecho penal, parte general…, *cit.* p. 231. *Cfr*. Jescheck, Hans-Heinrich, *op. cit.*, pp. 274 y 275.

b. Si no existe esa ley que ordena o permite la lesión o puesta en peligro del bien jurídico se recurre al examen del contenido material de la conducta como tal. En esa tarea son decisivos los dos siguientes principios:

1. Esa permisión u orden puede devenir o ser deducida del conjunto de disposiciones que integran el ordenamiento jurídico. El acto puede, entonces, ser considerado legítimo si responde o está conforme con la finalidad del ordenamiento jurídico.

2. De no resultar aplicable el anterior principio, se debe examinar la conveniencia de la conducta teniendo en cuenta el fin, en sentido empírico, de la convivencia regulada por el Estado. De esa manera, el mantenimiento de un interés general, a costa del de menor importancia, puede ser justificado…[213]

D. Imputabilidad

El problema de la imputabilidad tiene raíces profundamente impregnadas de conceptos filosóficos, todos ellos tendientes a resolver las causas y formas del comportamiento humano.[214]Para esta sistemática la imputabilidad es un presupuesto[215] lógico y necesario de la culpabilidad,[216] y constituye un elemento subjetivo del delito, entonces, el agente, antes de ser culpable, ha de ser imputable, por lo que es necesario estudiar previamente a la culpabilidad, la imputabilidad.

Las razones por las que el hombre se ha considerado imputable responden a diversos fundamentos que se pueden resumir en dos grandes orientaciones filosóficas: el libre albedrío y el determinismo.[217]

Por lo que hace al libre albedrío, se parte de Aristóteles quien, en su obra Moral a Nicómaco, señala que:

> …solo se comete delito o se hace un acto justo cuando se obra voluntariamente, lo mismo en uno que en otro caso; pero cuando se obra sin querer, no se es justo ni injusto a no ser indirectamente; porque al obrar así sólo se ha sido justo o injusto por accidente.

[213] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.*
[214] Vela Treviño, Sergio, *Culpabilidad e inculpabilidad, teoría del delito*, 2a. ed, 4a. reimpresión, México, Trillas, 2000, p. 6.
[215] Birkmeyer y Von Liszt, Cfr. Jescheck, Hans-Heinrich, *op. cit.* trad. de S. Mir Puig, p. 275. y Santiago Mir Puig, *Derecho penal… op. cit.*, p. 546.
[216] Vela Treviño, Sergio, *op. cit.*, p. 4.
[217] García Jiménez, Arturo, *op. cit.,* p. 98.

> Lo que hay de voluntario o involuntario en la acción es lo que constituye la inequidad o la justicia…[218]

Vela Treviño señala que de acuerdo con la posición aristotélica:

> … el hombre es responsable de las consecuencias de sus actos porque es libre, porque tiene voluntad de elección y porque actúa movido no por una necesidad de hacerlo en cierta forma precisa y determinada. Del libre albedrío resulta la imputabilidad que fundamenta la responsabilidad moral…[219]

La autodeterminación de que goza el hombre, después del suficiente conocimiento, es el fundamento sobre el que se construye la imputabilidad,[220] por lo que "… se imputa el acto al agente cuando dicho acto está en su potestad, de tal modo que tenga dominio sobre él".[221]

Francesco Carrara "considera al delito en sus puras relaciones con el agente y a éste, a su vez, lo contempla en sus relaciones con la ley moral, según los principios del libre albedrío y de la responsabilidad humana, que son inmutables y que no se modifican con el variar de tiempos, pueblos y costumbres".[222]

La otra corriente filosófica, el determinismo, fue propugnada principalmente por los médicos, y tiene como fundamento la negación de la voluntad humana. Señala Carrara que conforme a la doctrina del determinismo "…el hombre que delinque está necesariamente sometido a un determinismo que le imponen las desgraciadas condiciones de su organismo y el conjunto de causas circundantes que impelen al delito, en medio de las cuales se encuentra abandonado."[223]

Vela Treviño señala que:

> … Esta corriente determinista inspiró las concepciones positivistas que existen en el Derecho Penal… podemos decir que el positivismo tiene un doble aspecto determinista: 1. La conducta del hombre tiene que ocurrir porque así está determinada,

---

[218] Aristóteles, citado por Vela Treviño, Sergio, *op. cit.*, p. 6.
[219] *Ibídem*, p. 7.
[220] Cathrein, Víctor, citado por Sergio Vela Treviño, *Ídem*.
[221] Aquino, Santo Tomás, citado por Sergio Vela Treviño, *Ibídem,* p. 8.
[222] Carrara, Francesco, *Programa de Derecho criminal, parte general*, vol. 1, trad. de José J. Ortega Torres, para esta versión se tuvieron en cuenta las ediciones italianas: 5a. de Lucca, 6a. de Firenze, y 7a. de Lucca, Themis, 1996, p. 31.
[223] Carrara, Francesco, *op. cit.,* p. 32.

> y 2. Incumbe a la sociedad defenderse de esas conductas que la dañan; surge así el concepto de lo que Ferri denominó responsabilidad social…[224]

Enrico Ferri considera que en primer término la psicología positiva ha demostrado que el libre albedrío es una pura ilusión subjetiva, en segundo término que la antropología criminal demuestra con hechos que el delincuente no es un hombre normal, sino que constituye una clase especial que por anomalías orgánicas o físicas, representa en parte en la sociedad moderna, las primitivas razas salvajes, en las que las ideas y los sentimientos morales, si existen, es en embrión, y en tercer término, que la estadística prueba a la evidencia que el aumentar, disminuir y el desaparecer los delitos, en gran parte, proviene de otras causas, que no son las penas sancionadas por los Códigos y aplicadas por los Magistrados.[225]

Si el fundamento de la imputabilidad es la libertad individual y el determinismo niega dicha libertad en el hombre, entonces hay que buscar un diferente sostén a esa imputabilidad porque no se puede satisfacer el presupuesto del reproche a título personalísimo,[226] por lo que con esta negación de la libertad "se derrumban, en consecuencia, las construcciones jurídicas basadas sobre la voluntariedad, sobre la culpa y el dolo".[227]

Beling señala que la imputabilidad es:

> … la faz criminal de la libertad del querer: es aquella disposición espiritual en la cual está presente el poder de resistencia como poder de ser obediente al derecho.
>
> … En la dogmática clásica se diferenciaba entre inimputabilidad e incapacidad para obrar; los inimputables tienen posibilidad de actuar, la inacción por su parte supondría la imposibilidad física o intelectual para realizar un comportamiento. De ahí que calificaran como inadecuado tratar los casos de inconsciencia simplemente como casos de inimputabilidad…[228]
>
> … La imputabilidad, concebida como poder de resistencia, se la adquiría, según este sistema, por el hombre en el curso de su desarrollo individual; y en los individuos desarrollados podía ser excluida por alteraciones de su vida física o psíquica…[229]

---

[224] Vela Treviño, Sergio, *op. cit.*, p. 9.
[225] Ferri, Enrico, *Los nuevos horizontes del Derecho y del procedimiento penal*, 2a. ed., Madrid, Centro Editorial de Góngora, 1887, p. 23.
[226] Vela Treviño, Sergio, *op. cit,.* p. 9.
[227] Fausto Costa, *El delito y la pena en la historia de la filosofía*, México, UTEHA, 1953, p. 201.
[228] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.*, 101.
[229] *Ibídem*, p. 102.

Para la responsabilidad moral deben responder penalmente únicamente los sujetos con capacidad de entender y de querer "y que estos responden sólo en cuanto su obrar implique un juicio ético reprobatorio"; "para la doctrina de la responsabilidad social subsiste la responsabilidad de manera independiente de aquella capacidad intelectiva y volitiva del juicio de valor ético",[230] de aquí la responsabilidad social y la sustitución de las penas o sanciones por las medidas defensivas que puede usar la sociedad.[231]

La imputabilidad, afirma Fernando Castellanos Tena, es "la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal"[232], en otras palabras, para este autor es "el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo".[233]

De la definición anterior se desprende que la imputabilidad se constituye de dos elementos, la capacidad de entender y de querer; en efecto, el sujeto, debe tener la capacidad de entendimiento, de conocer el significado del hecho y, además, es necesario tener la facultad de autodeterminación, es decir, tener capacidad de mover su voluntad en el sentido deseado.

En el Código Penal alemán de aquella época se consideraba a la inimputabilidad como absoluta y relativa; así, eran considerados absolutamente inimputables los menores hasta 14 años cumplidos, y relativamente lo eran los adolescentes entre 14 y 18 años, siendo necesario en este caso el análisis individual del adolescente para determinar su grado de madurez intelectual y psicológica, y una tercera clasificación de los inimputables era la de los enfermos mentales.

Los representantes de la dogmática clásica mostraron su oposición al concepto de imputabilidad disminuida por considerar que no existen grados de imputabilidad.

Ante la tesis de la libertad del sujeto como base de la imputabilidad y de su antítesis del positivismo que fincaba su posición en el determinismo del sujeto y, por consecuencia, la peligrosidad del sujeto, surgieron las teorías eclécticas que intentaron justificar la imputabilidad sin recurrir al concepto polémico de libertad.

---

[230] Ferri, Enrique, Citado por Vela Treviño, Sergio, op. cit. 11.
[231] Ídem.
[232] Castellanos Tena, Fernando, *Lineamientos elementales de derecho penal,* 52a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 212.
[233] *Ídem*.

Así, Von Lizst sostuvo que para poder imputar una conducta antisocial al sujeto éste debe tener capacidad de conducirse socialmente, entendiéndose por esto que pueda "observar una conducta que responda a las exigencias de la vida política común de los hombres".[234]

Dicho autor define a la imputabilidad como "la facultad de determinación normal", siendo imputable el hombre que tenga desarrollo mental y se encuentre mentalmente sano. La determinación que debe ser normal y la normal fuerza motivadora de las representaciones son, afirma Von Liszt, la esencia de la imputabilidad.[235] Conforme a este pensamiento, la determinabilidad normal, según la propone Von Liszt, tiene como esencia el contenido normal de la representación, o sea, la facultad mental que permite la valoración de la conducta previa a su realización y una normal fuerza motivadora de la propia conducta, lo cual reafirma la tesis de la libertad como fundamento de la imputabilidad.[236]

Alimena, quien sostiene una posición ecléctica, señala que: "…la base de la imputabilidad penal descansa no sólo en la responsabilidad social, sino también en la capacidad para sentir la coacción psicológica ejercitada por la pena…"[237]

E. Culpabilidad

La noción de culpabilidad está íntimamente ligada con la antijuridicidad, sin una conducta antijurídica no hay culpabilidad, aquélla es condición previa para la existencia de ésta, mientras el injusto se define a partir del concepto de causalidad como causación de un estado lesivo; la culpabilidad se concibe como una relación de causalidad psíquica, como el nexo que explica el resultado como producto de la mente del sujeto,[238] por lo que "…No basta con que el resultado pueda ser objetivamente referido a la manifestación de la voluntad del agente, sino que también debe darse subjetivamente el nexo en la culpabilidad del autor…"[239]

Esta sistemática penal reconocía que además del nexo de causalidad entre la conducta y el resultado existía otro nexo que se daba en la culpabilidad del autor[240], es

[234] Von Lizst, Franz, *Tratado de Derecho penal*, publicado por el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2003, t. II, p. 384.
[235] *Ídem*.
[236] Vela Treviño, Sergio, *op. cit*., p. 13
[237] Alimena, citado por Eugenio Cuello Calón, *Derecho penal*, parte general, revisado y puesto al día por César Camargo Hernández, 18a. ed., Madrid, Bosch, 1980, t. I, vol. 1, p. 430.
[238] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit.*, p. 545.
[239] Von Liszt, Franz, t. II, op. cit., p. 375.
[240] *Ibídem.*, p. 375.

decir, es un nexo subjetivo que se daba en la psique del sujeto, entre éste y su conducta o el resultado de la misma.

Von Liszt ya hablaba del término "responsabilidad del autor" para referirse a la culpabilidad en sentido amplio, la cual expresaba la consecuencia ilícita (Unrechtsfolge) que trae consigo el hecho cometido, y se le atribuye a la persona del infractor. A la desaprobación jurídica del acto se añade la que recae sobre el autor.[241]

La culpabilidad fue explicada mediante la teoría psicológica principalmente por V. Buri, V. Liszt, Löffer, Kohlrausch, Radbruch, Binding, Merkel, Hellmunt y Meyer, para la cual, la responsabilidad del hecho delictivo radica en la psique, en la mente, en el subjetivismo del autor; cuando el individuo delinque es porque sus fuerzas internas mentales psíquicas lo han orillado a la comisión del delito, de ahí que para esta corriente sea fundamental o básico la salud mental.

El psicologismo establece que la culpabilidad consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y su acto o el resultado de su acto, estando integrado este nexo por dos elementos, el intelectual y el emocional; el primero se refiere al conocimiento de los elementos objetivos de su conducta y de la antijuridicidad de su conducta, mientras que el segundo se refiere a la voluntad tanto de la conducta como del resultado, es decir, en la culpabilidad se encontraba el contenido de la voluntad del sujeto a partir del nexo psicológico existente entre el propósito que lo animaba a la realización del comportamiento y el hecho definitivamente producido.[242]

Existe una relación subjetiva "…cuando el agente, en el momento de la manifestación de la voluntad, ha previsto, o pudo prever, el resultado, es decir, cuando culpablemente ha causado o no impedido el resultado. Aquí se enlazan los conceptos de dolo y culpa…"[243]

Así, encontramos que las formas o especies que integran la culpabilidad son el dolo y la culpa, y el estado de necesidad se incluyó como "causa de exclusión de la culpabilidad",[244] existe consenso en que el dolo y la culpa no sólo pertenecen a la

[241] *Ídem.*
[242] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.* p. 103.
[243] Von Liszt, Franz, *op. cit.,* p. 290.
[244] Jescheck, Hans-Heinrich, trad. de S. Mir Puig, *op. cit.,* p. 275.

culpabilidad, sino que son las dos clases o especies de culpabilidad, es decir, son la culpabilidad misma en una u otra de sus dos posibles especies.[245]

Cuello Calón define al dolo como "…la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que la ley prevé como delito".[246]

El dolo contiene dos elementos, uno intelectual-ético y otro volitivo; el primero consiste en el conocimiento de los elementos del tipo objetivo y de la conciencia que tiene el sujeto de que se quebranta el deber, es decir, de su significación jurídica de una manera profana y no técnica (hay una valoración de la conducta), y el segundo consiste en la voluntad de realizar el hecho.

La culpa, sin representación, era concebida como

> … LA NO PREVISIÓN DEL RESULTADO PREVISIBLE EN EL MOMENTO EN QUE TUVO LUGAR LA MANIFESTACIÓN DE VOLUNTAD. Es *previsible* el resultado cuando el autor *hubiera podido y debido preverle.* El acto culposo es, por consiguiente, la causación voluntaria o el no impedimento de un resultado no previsto, pero sí previsible…[247]

Al lado de la culpa, sin representación arriba definida, se encuentra la culpa con representación, la cual se presenta cuando el sujeto se representa como posible el resultado, es decir, prevé la posibilidad del resultado que podría causarse con su conducta, sin embargo, alberga la esperanza de que éste no se produzca.

En conclusión, la culpabilidad, para esta sistemática, es una relación o nexo psíquico entre su autor y el resultado, sea a título doloso o culposo (para algunos también puede ser en forma preterintencional).[248] Para la teoría psicológica o psicologista de la culpabilidad existe ésta cuando puede comprobarse un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado que produce. Si se trata de delitos de mera conducta el nexo psíquico será entre el sujeto y el acto, es decir, la conducta realizada, mientras que en los delitos de resultado material el nexo psicológico se daba entre el sujeto y el resultado de su conducta; es decir, la culpabilidad tenía una configuración psicológica.

---

[245] Véase Santiago Mir Puig, *Derecho penal, cit*., p. 546.
[246] Cuello Calón Eugenio, *Derecho penal, cit.*, p. 441.
[247] Von Liszt, Franz, *op. cit*., 418.
[248] Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *La preterintencionalidad, tercera especie de la culpabilidad*, México, 1959, pp. 44 y 45.

2. *Crítica a la sistemática clásica*

García-Pablos de Molina[249] señala que las críticas que se han hecho a la sistemática clásica son las siguientes:

- Las limitaciones de la idea de acción causal[250] y la imposibilidad de explicar la omisión por virtud del concepto naturalista de la acción, pues su esencia no es naturalista, sino "normativa". Omitir no significa "no hacer", sino no hacer lo que el ordenamiento "esperaba" que se hubiera hecho; la omisión implica una referencia a la "acción esperada", una valoración desde la ley.[251]
- A nivel de tipo no se pueden comprender los elementos subjetivos del injusto.
- La antijuridicidad se le priva de todo significado valorativo.
- A nivel de culpabilidad incurre en un notorio psicologismo, pues la culpabilidad es solamente un nexo psicológico[252] (teoría psicológica de la culpabilidad), entre el autor y el hecho antijurídico, el dolo y la culpa son únicamente especies de la culpabilidad.
- No permite explicar satisfactoriamente, la imputabilidad, las causas de exclusión de la culpabilidad, ni la imprudencia.[253]
- A favor de la estructura sistemática del delito del causalismo clásico puede decirse que tiene la ventaja de proponer una estructura sencilla, clara y, también, didácticamente ventajosa, como dijera RADBRUCH: <cautivadora por su claridad>.

Por su parte, Vives Antón, en una crítica muy aguda señala:

---

[249] *Cfr*., García-Pablos de Molina, Antonio, *Derecho penal, Introducción*, Madrid, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2000, pp.99 y 100. Citado por Jiménez Martínez, Javier, *op. cit.*, pp. 100 y 101.

[250] El concepto de acción causal no explica la tentativa, ni las conductas omisivas, y es ilimitado en cuanto a las causas que provocaron el resultado.

[251] García-Pablos de Molina, Antonio, *Derecho Penal, parte general,* fundamentos, Lima, Instituto Peruano de Criminología y Ciencias Penales, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2017, p. 608.

[252] Roxin señala que la culpabilidad no puede ser entendida como algo exclusivamente subjetivo. A escala de la imprudencia inconsciente —por ejemplo, en el caso de que un trabajador olvide colocar una señal en la carretera y se ocasione entonces la muerte de varias personas— no se puede acreditar un elemento subjetivo. Tampoco la capacidad de culpabilidad del autor es una cuestión subjetiva, pues dicha capacidad debe ser objetiva y científicamente acreditada. Lo mismo sucede en el estado de necesidad exculpante, los cuales se basan en datos objetivos. Del mismo autor, Evolución y modernas tendencias… *op cit*., p. 15.

[253] Se dice que, frente a esta cuestión, había tres posibilidades: desbaratar la teoría admitiendo que hay delitos sin culpabilidad; considerar que en los casos de culpa inconsciente no hay delito, o bien, reformular el concepto de culpabilidad (de esta última cuestión se encargó Frank). *Cfr*. Zaffaroni, Eugenio Raúl; Tenorio Tagle, Fernando; Alagia, Alejandro y Solkar, Alejandro, op. cit., p.300. *Cfr*. López Betancourt, Eduardo, Imputabilidad y culpabilidad, editorial Porrúa, México, 1993. p. 33. Mientras que Santiago Mir Puig señaló: "… El concepto psicológico de culpabilidad *fracasó ante la imprudencia y ante la existencia de causas de exculpación* que no excluyen el dolo..." del mismo autor, Derecho penal, parte general, *op. cit*. p. 546.

… Lo que no se halla explicado, en el sistema de Von Liszt, es el tránsito de la naturaleza a la norma y de las leyes naturales a la ley del Estado. El salto lógico existente en la filosofía de Wundt –irreductibilidad insalvable de su psicología social a su psicología individual- vicia también de incongruencia la sistemática de Von Liszt: el tránsito del concepto causal de acción al concepto causal de injusto no comporta, como parecía creer von Liszt, una explicación del segundo por la primera, sino la introducción injustificada de un nuevo criterio metodológico.

La acción, entendida por Von Liszt, como mero acontecer natural, no podía <<causar>>, sino acontecimientos naturales, esto es, puros hechos. El entendimiento de los resultados de las acciones penalmente relevantes como <<lesiones de intereses>> no puede nacer de la acción naturalísticamente entendida, sino del sentido social que se le atribuye; esto es, de una valoración que no procede de la naturaleza…[254]

Asimismo, Vives Antón señala:

… el fracaso de la estrategia conceptual del positivismo sociológico de Ihering y Von Liszt: proyectando sobre la materia física (en la que la voluntad penetra como un impulso sin contenido –es decir, como un hecho bruto más-) determinados *conceptos de orden* (interés, fin, bien jurídico) Ihering y Von Liszt intentan presentar la finalidad y el valor como datos o, dicho de otro modo, entienden las clases –valorativamente formuladas- como meras clases naturales…[255]

III. Sistema Neoclásico causalista-valorativo

Esta teoría trató de dar respuesta a las críticas realizadas al sistema Clásico, sobre todo en lo relativo a limitar cuáles son las causas relevantes para producir el resultado por lo que utilizo la teoría de la causalidad adecuada, por lo que tenía que realizar una valoración para saber cuál o cuáles eran las causas adecuadas para producir el resultado.

1. *Fundamento y estructura*

Esta sistemática penal también es conocida como neokantismo, el cual siguió dos direcciones fundamentales: la de la Escuela de Marburgo, de escasa repercusión en la ciencia penal, y la de la Escuela Sudoccidental. El representante más caracterizado de la

[254] Vives Antón, Tomás S., *Fundamentos del Sistema Penal, acción significativa y derechos constitucionales*, 2a. ed., Madrid, Tirant lo Blanch, 2011, pp. 418 y 419.
[255] *Ibídem*, p. 422.

primera, desde el punto de vista metodológico, fue Stammler. De la segunda, Lask, Radbruch y Sauer.[256]

Para comprender el cambio del positivismo de Von Liszt a las dogmáticas neokantianas es necesario analizar la evolución de la jurisprudencia de intereses así como el nacimiento de la filosofía de los valores,[257] así se dice que la razón positivista podía indagar cómo había resuelto el legislador un conflicto y cuál había sido el criterio empleado para resolverlo, pero no se proponía averiguar por qué había empleado ese criterio valorativo y no otro, lo cual traía la consecuencia de no ser posible traducir todos los conflictos de intereses a términos materiales y, al aplicar una ley determinada, resultaba necesario saber no sólo el criterio empleado por el legislador para resolver el conflicto, sino las razones por las que lo había elegido.[258]

> … desde la jurisprudencia de intereses se redefine el concepto de interés… y se destaca que <<toda decisión debe ser interpretada como una delimitación de intereses contrapuestos y como una *estimación* de esos intereses mediante juicios de valor>>, se está llamando a configurar la ciencia jurídica desde la perspectiva de una reflexión sobre los valores. Y algo semejante ocurre, en la dogmática penal, con la reelaboración de la idea de fin en la obra de Von Liszt…[259]

Con lo anterior se demuestra que de la jurisprudencia de intereses a las dogmáticas neokantianas no hay, pues, sólo una ruptura, sino también una continuidad.

De esta forma el filósofo y penalista neokantiano G. Radbruch,[260] al analizar la configuración de la sistemática penal, aduce la posibilidad de operar, por una parte con la lógica del pensamiento y, de otra, con la que llama <<lógica de las cosas mismas>>, que no es sino una lógica de los fines, de esta forma posibilita a la sistemática penal un doble fundamento: la teoría de las normas, en el plano categorial, y la de los fines de la pena, en el teleológico.[261]

---

[256] García-Pablos de Molina, Antonio, *Derecho Penal, parte general*, *cit.*, p. 610.
[257] Vives Antón, Tomás S., *op. cit.,* p. 419.
[258] *Ibídem*, p. 420.
[259] *Ibídem*, pp. 420 y 421.
[260] Este autor, cuyo pensamiento es de origen neokantino, "… parece haber experimentado un giro hacia el Derecho natural en la última época de su vida. Ello en parte se debe, como hemos dicho anteriormente, a la conmoción que le produjo el régimen nazi. Los intérpretes de su obra se han dividido en cuanto al sentido de este giro. Mientras que para unos se puede hablar de dos Radbruchs, el neokantiano y *el iusnaturalista*, para otros no hay ruptura sino simple evolución…". Virginia Martínez Bretones, *Rostros y personajes, de las ciencias penales*, (Gustav Radbruch), *cit*. pp. 256 y 257.
[261] Vives Antón, Tomás S., *op. cit*., p. 421.

Así, Radbruck "hace hincapié en la necesidad de entender teleológicamente (esto es, valorativamente) los conceptos categoriales: las características del tipo son, a la vez, *descriptivas* (categoriales) y *normativas* (teleológicas).[262]

Por lo que hace a la filosofía de los valores ésta procede de Lotze y de Brentano, pero el momento fundacional pertenece a la obra de Windelband, en su tentativa de subsumir el método de la historia en el método científico. quien se basa en los pensamientos de Kant y Hegel, sin embargo, se separa de Kant, en cuanto que sustrae la historia del dominio de la razón práctica, tratando de explicarla desde la razón teórica; y de Hegel, porque renuncia al método dialéctico y con ello a la *razón total*.[263]

Sin embargo, la filosofía neokantiana de los valores se difundió de manera fundamental a través de la obra de Rickert y Lask.

Para Rickert, el conocimiento no es sólo conocimiento de la naturaleza (como lo ve la crítica de la razón pura) sino también conocimiento de la cultura que tiene lugar mediante la aplicación, mientras que Lask, refiriéndose a las ciencias de la cultura, al estudiar la realidad que constituye su objeto "se interpone más bien un mundo ya referido a significaciones culturales; y esta compleja realidad cultural, y no la realidad originaria, liberada de toda clase de relación *valorativa,* es la que constituye el material de las verdaderas ciencias culturales".[264]

La concepción *valorativa* no surge del deseo o de los meros instintos, sino del deber: decimos que algo vale cuando se nos manifiesta al pensamiento como debido[265] "de los valores no puede decirse ni que son ni que no son reales, sino sólo que valen o que no valen",[266] en el campo del Derecho se concretaban al Derecho positivo, como único vigente, lo que, en última instancia, lleva a entender la vigencia como criterio de validez. La filosofía neokantiana, en sus formulaciones más consecuentes, se mantiene, pues, en el ámbito del positivismo.[267]

Para Mayer, la realidad natural como tal ni es ni puede ser objeto del Derecho. La realidad aparece ante el Derecho socialmente medida y, por lo tanto, medida por las

[262] *Ibídem*, p. 422.
[263] Ibídem., p. 423.
[264] Lask E. citado por Tomás S. Vives Antón, *op. cit*., p. 423.
[265] Rickert, H. Citado por Tomás S. Vives Antón, *op. cit*., p. 424.
[266] *Ídem*.
[267] Vives Antón, op. cit. p. 425.

<<normas de cultura>> que permiten conocerla y valorarla, resultando obligados por las normas de cultura que el Derecho ha aceptado.[268]

> …Por consiguiente, en la base de la sistemática penal se halla el análisis de la *norma de cultura* que cumple una doble función: la de identificar y tutelar bienes o intereses cuya lesión constituye el injusto y la de dirigir la conducta en la que se asienta la culpabilidad: la acción culpable es la acción voluntariamente contraria al deber que produce un resultado antijurídico.[269]

De ese modo, Mayer ha traducido la distinción de Ihering entre norma interna y externa (y la de Von Liszt, entre antijuridicidad material y formal) al pensamiento neokantiano.[270]

Mezger, en su obra "*Sein und Sollen im Rech*" analiza los diversos modos de fundamentar el deber (Sollen). "Rechaza tanto el <<subjetivismo simple>>, que lo enraíza en el sentimiento jurídico de los individuos, como el <<objetivismo>>, sea cultural (Hegel), materialista (Marx) o naturalista u organicista (Spencer) y propone efectuar la fundamentación sobre la base de un <<subjetivismo crítico>>, denominación que aplica a las ideas de Stammler.[271]

El concepto de acción de Mezger se explica de la siguiente manera:

> …la *existencia* del fin (el impulso de la voluntad) pertenece al proceso causal de producción del resultado injusto y, por consiguiente, es el momento general de la acción que se incardina en el tipo; sin embargo, las determinaciones específicas del fin (el contenido de la voluntad) han de analizarse ulteriormente en el seno de la culpabilidad.[272]

Señala Mir Puig que:

> …La metodología neokantiana reclamó junto a las ciencias de la naturaleza la autonomía de lo que llamaron las *ciencias del espíritu,* que a diferencia de aquéllas no se contentaban con el *observar y describir hechos*, sino exigían el *comprender* y el *valorar el sentido de los hechos.* La consecuencia para el concepto de acción es que ya no podía contentarse con ser un hecho

[268] Mayer, M. E., citado por Tomás S. Vives Antón, op. cit. p.426
[269] Ibídem., pp. 426 y 427.
[270] Vives Antón, Tomás, *op. cit.* 427.
[271] Ibídem., p. 428.
[272] Mezger, Edmundo, citado por Vives Antón, Tomás, op. cit. pp. 428 y 429.

> naturalístico ajeno al valor, sino que debía ser susceptible de *soportar los juicios de valor* (desvalor) representados por las categorías de antijuridicidad y culpabilidad…[273]

Como se puede apreciar, el sistema neoclásico está basado, predominantemente, en la filosofía de los valores neokantiana,[274] la cual se aparta del naturalismo del sistema clásico, y su fundamento consiste en que la realidad debe referirse a determinados valores supremos en los que se basa, entre otras disciplinas, el Derecho, el cual se delimita y sistematiza mediante dichos valores. En este sentido el neokantismo afirma el carácter "científico" de la actividad jurídica, pero no a través de la aproximación de ésta a las ciencias naturales, sino marcando su autonomía, precisamente diferenciándola de las ciencias naturales, denominándolas ciencias "espirituales o "culturales" cuyo objeto no son los "hechos" o "datos" empíricos constatables con el método causal explicativo, sino la naturaleza del objeto, caracterizándose por su referencia a "valores", sirviéndose, fundamentalmente, de un método comprensivo,[275] porque la totalidad de la realidad no podía aprehenderse con la sola ayuda del método experimental de las ciencias exactas: "La naturaleza la explicamos, la vida anímica la comprendemos", decía Dilthey.[276]

Partiendo de esa perspectiva es consecuente interpretar el injusto y la culpabilidad desde los criterios valorativos de la dañosidad o nocividad social y de la reprochabilidad, respectivamente.[277]

De esta forma, el tipo es una *descripción* de una conducta prohibida (ilícita), pero sí se busca conocer si una conducta es contraria a la *norma,* ello constituye una función valorativa que corresponde a la antijuridicidad, *reprochársela,* esto correspondería a la culpabilidad.

La filosofía y metodología neokantiana en el sistema penal fue trascendental. Significó un proceso de transformación ("Umbildungsprozess") del esquema naturalista de la etapa denominada "clásica" (de BELING, LISZT, etcétera), al aplicar al mismo el método teleológico y orientar todas sus categorías a "valores".[278]

---

[273] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *op. cit*. p. 190.
[274] Los principales neokantianos son Windelband, Rickert y Lask. *Cfr*. Roxin, Claus, *Derecho penal*… *op. cit*. p. 200.
[275] García-Pablos de Molina, Antonio, *Derecho Penal, parte general*, cit., p. 546. El método comprensivo, a diferencia del de la explicación, requiere de argumentos, de la racionalidad.
[276] Larenz, Karl, Metodología …p.108, citado por Antonio García Pablos de Molina, *op. cit*. p. 546.
[277] Roxin, Claus, *op. cit*., pp. 198-200.
[278] Pablos de Molina, Antonio García, *op. cit*. p. 614.

Mezger puso de relieve la imposibilidad de la existencia conceptual de un imperativo no precedido de una valoración,[279] por lo que la norma de determinación es inconcebible sin una previa norma de valoración (llámase a ésta *prius* lógico o presupuesto valorativo) toda vez que si lo que pretende la norma como imperativo es determinar el comportamiento de las personas en un sentido habrá de subyacer a aquélla una razón de valor, una especie de fundamento axiológico de la ordenación social.[280]

> …Pero la postura de Mezger fue asumida por la doctrina mayoritaria solo para distinguir la doble función de la norma jurídica, tanto como norma de valoración como norma de determinación y no, en cambio, para distinguir entre antijuridicidad y culpabilidad. Mientras que Mezger empleó la doble función de la norma jurídica en su faz valorativa y en faz imperativa para diferenciar normativamente a la antijuridicidad (norma de valoración= juicio de desvalor) de la culpabilidad (norma de determinación= juicio de reproche), la doctrina mayoritaria distinguió la doble faz de la norma jurídica, ya en sede de la antijuridicidad, en donde el injusto comportaba la infracción al mismo tiempo de la norma de valoración y de la norma de determinación[281]. Con ello, la visión más extendida acerca de la naturaleza de las normas ve en ellas no solo unas simples declaraciones valorativas sobre ciertos hechos, relaciones o resultados, sino auténticas prescripciones que imponen a sus destinatarios deberes de hacer u omitir. Ello tiene como consecuencia inevitable que, ya en esta instancia (en el injusto o antijuridicidad penal), se tomen en consideración alguna de las circunstancias personales del destinatario previas al examen de la culpabilidad strictu sensu). En consecuencia, lejos han quedado para lo que interesa en este trabajo, aquellos planteamientos que asumen el injusto desde la exclusiva

[279] *Cfr*., Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho penal*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1955, t.1, pp. 343 y ss.

[280] Varela, Lorena, Dolo y error, una propuesta para una imputación auténticamente subjetiva, Bosch editor, España, 2016, pp. 79.

[281] Este sentido "… la doctrina mayoritaria logró mantener el resultado en el injusto, a través de la infracción a la norma de valoración. Con ello el injusto comportaba un doble juicio de desvalor: de la acción (infracción a la norma de determinación) y del resultado (infracción a la norma de valoración). Así, Wolter, Jürgen, "Imputación objetiva y personal a título de injusto", en Schüneman, Bernd (comp.), *El sistema moderno del derecho penal*, 2a. ed., Buenos Aires, Editorial B de F, 2012, pp. 123 y ss., distingue entre el injusto de la acción (norma de conducta) y el injusto del resultado (norma de valoración); por eso la finalidad de protección de los bienes jurídicos ha de ser concretada y completada desde la teoría de las normas. (p.124). sobre esta distinciones y sus criticas Mir Puig, Santiago, "Norma de determinación, valoración de la norma", en García Valdés, Carlos, Valle Mariscal de Gante, Margarita, Cuerda Riezu, Antonio Rafael, Martínez Escamilla, Margarita y Alcácer Guirao, Rafael (coords.), *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat,* Madrid, Editorial Edisofer, 2008, *p. 1312, citado por Lorena Varela, op. cit. p. 80.*

función de contrariedad a la norma y la culpabilidad desde la exclusiva prescripción imperativa…)[282]

Algunos de los exponentes de esta sistemática son Arthur Kaufman, Gustavo Radbruch, sin embargo, quien descubrió los elementos valorativos (normativos) en el tipo penal fue Max Ernst Mayer-Edmundo Mezger y los elementos subjetivos distintos al dolo fueron Hans Albrech Fischer, Augusto Hegler[283], y Edmundo Mezger.[284]

En España siguen esta sistemática neoclásica o causal valorativo[285] Luis Jiménez de Asúa, Antón Oneca, Rodríguez Mourullo, Juan Cobo del Rosal, Quintana Ripollés, Vives Antón, Rodríguez Devesa, Sainz Cantero y Eugenio Cuello Calón.

En México, Fernando Castellanos Tena, Raúl Carrancá y Trujillo, Ricardo Franco Guzmán, Sergio García Ramírez, Marco Antonio Díaz de León, Francisco González de la Vega e Ignacio Villalobos, entre otros.

A. Conducta

Por lo que hace al concepto de acción se habla de un concepto valorativo de la misma, es decir, se le da un significado "social" como comportamiento, como realización de la voluntad humana (Max Ernst Mayer), como comportamiento voluntario (v. Hippel) o, simplemente, "conducta humana" (Mezger)[286] la acción continúa siendo meramente causal porque el contenido de la voluntad sigue perteneciendo a la culpabilidad.

Sin embargo, se comenzó a hablar de nexo causal adecuado, que daría lugar a la teoría de adecuación causal, retomándose las ideas de Ludwing von Bar, quien en 1871 señaló que lo importante para imputar el resultado a una persona era "… verificar que la conducta hubiera sido idónea para producir el resultado de acuerdo con las circunstancias generales de la sociedad"[287] y de Johannes Von Kries, quien en 1889 indicó que lo importante para imputar un resultado a una persona es "verificar si la conducta tenía una tendencia general a producir el resultado en términos como lo produjo."[288]

---

[282] Varela, Lorena, op. cit. p. 80.
[283] *Cfr*. Fernández Carrasquilla, Juan, Derecho penal fundamental, 2a. reimp. de la 2a. ed., Bogotá, Themis, 1993, t. 1, pp. 253 y 254.
[284] *Cfr*. Jiménez de Asúa, Luis, La ley…, *cit*., p. 257.
[285] Se le da ese nombre debido a la escuela sudoccidental alemana de Windelband y Rickert, que dio origen a la filosofía de los valores, y consideraba dicha escuela que la naturaleza es ininteligible porque carece de sentido y valor. Cfr. Juan Fernández Carrasquilla, Derecho…, *op. cit*., p. 246.
[286] Cfr. Mir Puig, Santiago, Derecho Penal, parte general, *op. cit*. p. 190.
[287] Citado por Quintino Zepeda Rubén, *op. cit*. p. 26.
[288] *Ídem.*

En 1904, Traeger hizo una fórmula de la adecuación causal tomando en cuenta las aportaciones de Ludwing Von Bar y Johannes Von Kries, señalando que:

> … Para construir el juicio de posibilidad… son presupuestos todas las condiciones existentes al tiempo de la acción … que en aquel momento fuesen conocidas o cognoscibles al hombre más prudente; además, aquellas que el autor mismo conocía. De las demás condiciones se debe abstraer…[289]

Dicho autor creó la fórmula que define al juicio de adecuación causal señalando que, en el mismo, "…han de incluirse todas aquellas circunstancias conocidas o cognoscibles por el autor al momento de la acción (ex ante), más todas aquellas circunstancias conocidas o cognoscibles por un tercero observador objetivo después del hecho (ex facto)…".[290]

En este sentido, Mezger, quizá el máximo representante de la escuela neoclásica de influencia neokantiana, señaló:

> … con arreglo a la teoría correcta también es causa en Derecho penal, por tanto, causal en orden al resultado, toda condición que no puede ser suprimida *in mente* sin que al mismo tiempo desaparezca el resultado concreto. Pero sólo una "conexión causal adecuada" fundamenta la responsabilidad penal. Pues aun en los casos en los que la acción es causal respecto al resultado sólo podrá castigarse al agente por dicho resultado cuando la conexión causal es relevante, es decir, importante jurídicamente…[291]

Por lo que hace a la voluntad "en las formulaciones neokantianas el impulso de la voluntad, la energía psíquica que hace que el cuerpo se mueva, pertenece al dominio de la naturaleza y se halla regida por la causalidad, sin que los contenidos de la voluntad puedan influir para nada, ni en su intensidad , ni en su dirección".[292]

> … Del contenido de la voluntad proceden sólo las formas bajo las que captamos algo que, en última instancia, es sólo naturaleza como vida social. La naturaleza es lo que percibimos mediante la experiencia y conceptuamos mediante leyes, y esa realidad natural es la realidad básica. Sobre esa realidad básica proyecta el contenido de la voluntad fines y valores que nos permiten otorgarle sentido.[293]

---

[289] *Ibídem.*, pp. 36 y 37.
[290] *Ibídem*., p. 37.
[291] Mezger, Edmund, tratado de derecho penal, *cit*., p. 237.
[292] Vives Antón, Tomás S., *op. cit.*, p. 432.
[293] *Ídem*.

B. Tipicidad

Un cambio muy significativo se dio en el tipo, consistente en el hecho de reconocer que el injusto no se compone, en todos los casos, sólo por los elementos puramente objetivos y que, a la inversa, la culpabilidad tampoco se basa exclusivamente en elementos subjetivos, razón por la cual en el tipo que bajo la sistemática denominada clásica se comprendía sólo los elementos objetivos, ahora se comprendían dentro del tipo penal también los elementos normativos y subjetivos específicos distintos al dolo, pues, el dolo y la culpa continuaron siendo formas de culpabilidad. Por lo anterior, ya no era exacto hablar que el injusto (conducta típica y antijurídica), era la parte objetiva del delito y la culpabilidad la parte subjetiva.

> … Con el descubrimiento de los elementos normativos del tipo, Marx Ernst Mayer resaltó la relación que existe entre tipicidad y antijuridicidad. Entonces definió a la tipicidad metafóricamente, como un indicio de la antijuridicidad: "Cual el humo anuncia al fuego",[294] asimismo, señaló que los elementos normativos del tipo eran 'comparables con una grapa': "Con una de las puntas clavadas en el tipo legal y con la otra en la antijuridicidad".[295]
>
> … En 1911, Hans Albrecht Fischer descubrió los llamados elementos subjetivos específicos. Entonces, desde el campo del derecho civil, afirmó que: "Se prohíbe o se permite una conducta según la actitud interna, con que el autor comete el hecho".[296]
>
> … Efectivamente, la concepción de Fisher, la llevó Augusto Hegler, en 1914, al ámbito específico del Derecho penal, con lo cual se comprendió que no todo lo subjetivo pertenece a la culpabilidad, ni todo lo objetivo a la antijuridicidad debido, precisamente, a que estaba abriéndose paso el entendimiento de la antijuridicidad subjetiva…[297]

Mezger afirmó que antes que los elementos subjetivos específicos fueran requeridos en el tipo penal, antes de ello, se habían exigido determinados elementos subjetivos en las causas de justificación, tales como la voluntad de defenderse.[298]

---

[294] *Cfr.* Quintino Zepeda, Rubén, *op. cit.* p. 48.
[295] *Ibídem*, p. 78 y 79.
[296] *Ibídem*, pp. 64 y 65. Esos elementos que reflejan una determinada actitud interna del autor son elementos subjetivos específicos; véase, Edmund Mezger, *Derecho penal, parte general*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica, Argentina, 1958, p. 137.
[297] *Ibídem*., pp. 65.
[298] Mezger, Edmund, *La antijuridicidad en materia penal*, Bogotá, Editorial Leyer, 2005, p. 18.

> … Johannes Nagler, por su parte, en 1914, se refirió a la "decisiva importancia que asumían, para el ilícito 'objetivo', ciertas tendencias subjetivas", dijo Nagler: "No todo lo subjetivo puede pertenecer a la culpabilidad, como a la tipicidad todo lo objetivo".[299]

De esta forma quedaba en evidencia que no todo lo subjetivo pertenecía a la culpabilidad y que, la antijuridicidad no sólo se integraba del objetivo sino que también de elementos subjetivos, en las causas de justificación.

Mezger, entre 1923 y 1926, realizó una clasificación de los delitos atendiendo a los elementos subjetivos específicos, consistente en: 1. Delitos de intención, 2. Delitos de tendencia y 3. Delitos de expresión, señalando dicho autor que en las hipótesis anteriores "…La acción aparece como expresión de una tendencia subjetiva del autor y cae bajo la sanción de la ley en donde esta tendencia existe."[300]

En cuanto a la tipicidad era considerada como la razón esencial de la antijuridicidad, ya anteriormente se había dicho que la antijuridicidad estaba directamente contenida en la tipicidad, razón por la cual se asumía la teoría de los elementos negativos del tipo, lo que daba lugar a que las causas de justificación excluyeran el tipo penal y no la antjuridicidad.

En 1930 Erick Schwinge creó el principio de interpretación de las normas penales a partir del bien jurídico, dicho autor era representante del neokantismo de la Escuela de Marburgo, señalando que el bien jurídico era como un "valor rector" en el ámbito de la tipicidad, pues, existe un bien jurídico protegido en el tipo respectivo, de lo que resultó la "interpretación a partir de dicho bien jurídico protegido [301]

En 1931 Mezger hizo una teoría denominada de la Relevancia típica, misma que puede estimarse como un antecedente adicional de la Teoría de la imputación objetiva en la medida que supone un cierto juicio de valor normativo en la causalidad.

Asimismo, dicho autor se manifestó partidario del principio de legalidad, pero con el cambio de régimen en 1933 dijo ser partidario de la analogía como fuente del derecho. Adicionalmente, su oportunismo político lo condujo a elaborar una teoría denominada

---

[299] Ferreira Delgado, Francisco, *Teoría general del delito*, *cit*., p. 115.
[300] Mezger, Edmund, *Derecho penal, parte general*, *cit*., 1955, p. 136.
[301] Schünemann Bernd, Introducción al razonamiento sistemático en Derecho penal, Schünemann, Bernd y Silva Sánchez, Jesús María (coords.), *El sistema moderno del derecho penal: Cuestiones fundamentales, Estudios en Honor de Claus Roxin*, *en su 50 Aniversario*, *Introducción*, traducción y notas de Jesús-María Silva Sánchez, Madrid, Ed. Tecnos, 1991, p. 51.

"culpabilidad por la conducción de la vida", asimismo, a pensar en la pena como un medio de exterminio de los elementos dañinos al pueblo y la raza.[302]

En cuanto a la autoría, como ya referimos, el neokantismo introdujo la causalidad adecuada.

Después de que fueron superadas las teorías naturalístico-causales se desarrollaron métodos propios de las ciencias culturales para solucionar problemas jurídicos, alcanzando una influencia decisiva la escuela neokantiana con la filosofía de los valores de Alemania sudoccidental, que trajo como consecuencia que los principios de regulación y los significados jurídicos no se dedujeran de la realidad, sino que se le añadieran a ésta por medio de la formación de conceptos dominada por la idea de finalidad.[303] Así, Roxin, citando a Lask, señala que "la totalidad de los objetos accesibles al Derecho se reviste a la vez con un tejido teleológico" y los fenómenos jurídicos aparecen como "productos de la formación de conceptos de las ciencias culturales".[304]

Las teorías teleológicas transforman los conceptos de un carácter naturalístico-causal a un carácter teleológico-jurídico en conceptos plenos de valor.[305]

Mezger señala que las distintas formas de autoría y participación sólo son posibles alcanzarlas por la vía de la valoración jurídico-normativa de las aportaciones individuales al hecho, ya que entre otras cuestiones "la teoría subjetiva de la participación deduce "incorrectamente la igualdad teleológica de las condiciones a partir de la igualdad causal".[306]

La causalidad no aporta un criterio relevante para distinguir entre coautoría y complicidad.

Se le atribuye a Eberhard Schmidt ser quien por primera vez desarrolló de modo completo el concepto de autor sobre la base de tal método normativo-teleológico. Parte de que los conocimientos jurídico-penales han de obtenerse mediante "consideraciones normativas" y desarrolla con claridad la contraposición metodológica de su doctrina con respecto al "planteamiento cognitivo-naturalístico" de la doctrina antes dominante.[307]

---

[302] Muñoz Conde, Francisco, "El penalismo olvidado", en Estudios de Derecho Penal, libro-Homenaje a Juan Bustos Ramírez, México, Ubijus, 2011, p. 666.
[303] *Ídem*.
[304] *Ídem*.
[305] Mitttasch, Die Auswirkungen des Wertbeziehenden Denkens, citado por Claus Roxin, Autoría…, *op*. *cit*. p. 26.
[306] Mezger, Strafrech, Ein Lehrbuch, 3a. ed., 1949.
[307] Citado por Claus Roxin, Autoría…, *cit.*, p. 27.

Schmidt se pregunta ¿qué puntos de vista normativos han de conformar el punto de partida para la doctrina jurídica de la autoría y la participación orientada a ideas valorativas?

Contestando dicha pregunta en el sentido de que el legislador formula los tipos "para hacer saber juicios de valor sobre lesiones de bienes jurídicos" y que lo que da a un modo de conducta la característica esencial es la "lesión de intereses" que efectúa.

Concluyendo el referido autor que "cualquiera que lleva a cabo antijurídica y culpablemente una realización de tipo y con ella (materialmente hablando) una lesión de un bien jurídico, debería ser declarado autor".[308]

Schmidt habla de un concepto extensivo de autor donde engloba al autor propiamente dicho y a los partícipes, como lo son el inductor y el cómplice.

Señala que si bien la distinción entre autor y el cómplice existe una distinción con base en que este último tiene una menor peligrosidad de su comportamiento con vistas al bien jurídico lesionado la distinción de inductor y autor es exclusivamente doctrinal.[309]

Podemos señalar que las teorías teleológicas de la autoría y participación para determinar el concepto de autor, inductor y cómplice utilizaron un planteamiento valorativo pero nunca explicaron de forma satisfactoria bajo cuáles criterios se debería llevar a cabo dicha valoración, contrario a la interpretación del tipo penal en el cual si existían ciertos criterios de valoración, recordando que en aquella época no consideraban a la autoría y participación como elementos del tipo penal.

Así, el concepto de bien jurídico es la base para el método teleológico como criterio de interpretación del tipo penal, sin embargo, Schmidt no justifica, al menos de manera satisfactoria, por qué cabe trasladar sin más este punto de vista a la autoría como escala de valoración.[310]

Zaffaroni critica el hecho de que las ideas neokantianas que se trajeron, fueron parciales correspondientes a una visión autoritaria en ese sentido señala lo siguiente:

> …Cuando se trajo al neokantismo trajimos a Mezger la versión autoritaria del neokantismo, no importamos el neokantismo liberal, a Max Ernst Mayer, no tenemos traducidos los trabajos de Gustav Radbruch, se difundió por el continente a Mezger,

[308] Citado por Claus Roxin, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2016, p. 28.
[309] Roxin Claus, Autoría… *cit*., p. 28.
[310] *Ídem*.

pero fue una disputa en Alemania que decía con mi sistema puede servir a cualquier sistema político, y otra corriente que decía cada sistema político requiere un modelo de dogmática jurídico penal, pero ambas escuelas eran nazis…[311]

C. Antijuridicidad

En cuanto a la antijuridicidad, deja de ser un concepto puramente objetivo, pues, al existir elementos subjetivos en el tipo penal se tenían que tomar en cuenta en la antijuridicidad, naciendo los elementos subjetivos del injusto.

Al respecto Santiago, Mir Puig, señala que:

> … La antijuridicidad apareció entonces como juicio de desvalor sobre el hecho. Pero no se abandonó el punto de partida objetivista del positivismo: en principio, la antijuridicidad se integraba sólo de elementos objetivos de la acción, que siguió considerándose causalmente. Lo injusto se concebía, según esto, como infracción de la (norma de valoración) del hecho objetivo (como desvalor de resultado). Sin embargo, la concepción de la antijuridicidad como juicio de desvalor sobre el hecho obligó a admitir que en ocasiones aquélla dependa de la concurrencia de elementos subjetivos sin los cuales el hecho no puede ser desvalorado en absoluto y que, por ello, la ley exige en la propia descripción del tipo…[312]

Predomina la noción de antijuridicidad material, la cual es entendida como la lesión del orden objetivo del derecho, dañosidad social o nocividad social, por existir una lesión o poner en peligro bienes jurídicos[313]adquiere tanta importancia que el tipo penal era visto como un auxiliar de ésta, por lo que la nota de la tipicidad pasa a un segundo plano, y no se hablaba de tipicidad, sino del tipo de injusto o injusto típico.

García-Pablos de Molina señala que:

> … Por lo tanto, la antijuridicidad deja de concebirse como expresión lógica de una contradicción entre la conducta y la ley, es decir, en su sentido “formal” de la misma, pasando a definirse desde una perspectiva “material” como dañosidad social”, con ayuda del concepto del “bien jurídico. Con ello, las relaciones entre tipicidad y antijuridicidad se entienden de otra manera: aquélla no es la descripción libre de todo valor de un proceso externo, sino la concreción de las características esenciales del injusto: los tipos son ´tipos del injusto´...[314]

---

[311] Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Autoría y Participación,* consultable en: *https://www.youtube.com/watch?v=o6CDkG62xvI*, fecha última de consulta 20 de mayo de 2018.
[312] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, 5a. ed., Barcelona, TECFOTO, Madrid 1999, p. 126.
[313] *Cfr*., Luzón Peña, Diego Manuel, *Curso de Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Madrid, editorial Universitas, 1999, p. 231.
[314] García-Pablos De Molina, Antonio, *op. cit*., p. 615.

D. Culpabilidad

La concepción neoclásica, propia del método teleológico de los neokantianos, conduciría a una configuración no "psicológica", sino "normativa" de la culpabilidad: la culpabilidad como "reproche".[315] Lo que permitiría explicar la culpabilidad en los supuestos donde falta el nexo psicológico entre el autor y el resultado, y viceversa: fundamentar la ausencia de culpabilidad a pesar de la existencia de dicho nexo psicológico.[316]

Sin embargo, el dolo y la culpa siguen perteneciendo a la culpabilidad, y la conciencia de la antijuridicidad del hecho seguía formando parte del dolo,[317] razón por la cual continúa existiendo una relación psicológica entre el autor con su conducta o con el resultado de la misma, incorporándose la parte normativa consistente en el juicio de reproche (concepto normativo de culpabilidad) de referencia, razón por la cual la culpabilidad tenía un contenido psicológico-normativo.

La incorporación del aspecto normativo a la culpabilidad se debió principalmente al trabajo de Reinhard Frank "…Über den Aufbau des Schuldbegrifes", 1907, ya que observó que el estado de necesidad exculpante no se podía explicar como causa de inculpabilidad, toda vez que, aún en esa hipótesis permanecía el nexo psicológico entre el autor y el hecho, pues, también quien actúa en estado de necesidad sabe lo que hace. Otra crítica a la culpabilidad psicológica fue que la imputabilidad fuese presupuesto de la culpabilidad, es decir, del dolo y de la culpa, "pues también un enfermo mental puede querer la acción y representarse las características que la convierten en delito, aún puede saber qué es un delito", por lo que para este autor la imputabilidad "no es un presupuesto de la culpabilidad, sino que pertenece a la culpabilidad".[318]

Otro argumento no aducido por Frank, pero muy discutido en contra del concepto psicológico de culpabilidad consiste en que en la culpa consciente no es comprobable una relación psíquica del autor con el resultado: si se quiere mantener su carácter de culpabilidad se tiene que recurrir a otro concepto.[319]

---

[315] *Ídem*.
[316] *Cfr*., Jescheck, H.H., citado por Antonio García Pablos De Molina, *op. cit*. p. 615.
[317] Binding, Karl, citado por Calderón Cerezo, Ángel y José Antonio Choclán Montalvo, *Derecho penal, parte general*, Málaga, Bosch, 1999, t. I, p. 132.
[318] Citado por Román Quiroz, Verónica, La culpabilidad y la complejidad de su comprobación, México, Porrúa, 2000, pp. 74 y 75.
[319] Roxin, Claus, Política criminal y estructura del delito, (elementos del delito en base a la política criminal), trad. Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malarée, Barcelona, editorial PPU, 1992, pp. 117 y 118.

Así se creó el concepto normativo o mixto de la culpabilidad, la cual sigue reconociendo el aspecto subjetivo de ella (dolo y culpa) con el conocimiento necesario que debe poseer el sujeto de que se trataba de una actuación contraria a derecho, que es la parte que se mantiene del psicologismo y, además, si le era exigible, por ser posible según las circunstancias de su actuación, un comportamiento adecuado a la norma,[320] razón por la cual la culpabilidad, para Frank, será la reprochabilidad de un comportamiento, que está constituido por "constitución psíquica normal", "relaciones psíquicas entre el autor y el hecho", y "configuración normal de las circunstancias en las que el autor actúa".[321]

Goldschmidt, en 1930, señaló que los "elementos de hecho" sobre los que debe recaer el juicio de reproche, eran los siguientes: la imputabilidad, el dolo o la culpa y la motivación normal,[322] sin embargo, a diferencia de Reinhard Frank, dicho autor señaló que la imputabilidad, el dolo y la culpa eran meros presupuestos de la culpabilidad y no elementos de la misma.[323]En este sentido, Daza Gómez señala que: "… la culpabilidad es un juicio de reproche que se le hace al autor por haber realizado un hecho típico y antijurídico, pudiendo haber actuado conforme a lo que ordena el derecho".[324]

En pensamiento de Córdoba Roda la normativización de la culpabilidad surge del juicio de reproche que se hace a la conducta y para el cual se toma en consideración la norma de deber y la motivación. Por ello, cuando a la persona se le puede exigir que se hubiera motivado por la norma de deber y no lo hace, tal persona es reprochable, pero si, por el contrario, no se le pudiera exigir dicha motivación, no habría reprochabilidad y, por consiguiente, no habrá culpabilidad. La culpabilidad es reprochabilidad cuando era exigible. La culpabilidad es el resultado del juicio de reproche entre la norma de deber y la exigibilidad de la motivación. Por ello, la gravedad de la culpabilidad depende también de la medida de la libertad.[325]

2. Crítica al sistema neoclásico

Las críticas que se le hacen a esta sistemática penal son las siguientes:

> …Bajo el concepto valorativo de comportamiento se creyó poder cobijar la omisión (como comportamiento caracterizado por la ausencia de una acción esperada). Pero,

[320] García Jiménez, Arturo, *op. cit*., p. 130.
[321] Citado por Jakobs, Günther, *op. cit*., p. 569.
[322] Citado por Quintino Zepeda, Rubén, *op. cit*. pp. 71 y 72.
[323] Goldschmidt, James, *La concepción normativa de la culpabilidad*, *cit*., p. 105.
[324] Daza Gómez, Carlos Juan Manuel, *Teoría general del delito*, México, Cárdenas editor y distribuidor, 1997, p. 44.
[325] Citado por Jiménez Martínez, Javier, *op. cit*., p. 120.

> aunque el concepto de acción dejó de ser naturalístico, no por ello dejó de ser causal; la esencia de la acción era todavía el ser causación, causada a su vez por la voluntad, pero *no dirigida* por ella…"[326]

Pablos De Molina señala como críticas a esta sistemática las siguiente: parte de un concepto "naturalistico" de la acción -aunque después dejó de serlo- causal y, sin embargo, dio entrada a los elementos "subjetivos del tipo", aunque fuera por excepción; también, aunque el tema sea polémico, considerar la resolución de delinquir en la tentativa como uno de esos elementos subjetivos y, sin embargo, incluir el "dolo" en la "culpabilidad", en el delito consumado. Contradictorio parece, igualmente, mantener un concepto material-valorativo de la antijuridicidad y, no obstante, afirmar que el "caso fortuito" sólo excluye la "culpabilidad, pero no aquélla, y también partir de una concepción normativa de la culpabilidad, e incluir, a pesar de ello, en la misma, el "dolo" y la "culpa", como ingredientes psicológicos. Pero la razón de todas estas contradicciones, citando a Silva Sánchez, residía en la propia metodología neokantiana, en su subjetivismo epistemológico y en su neutralismo valorativo. Agrega Pablos de Molina, que una concepción "neutralista" y otra "valorativa" no es fácil que se armonicen.[327]

Con la teoría de la causalidad adecuada, hubo un gran avance para no imputar a cualquier persona sino solo a aquellas que hayan aportado una causa adecuada para producir el resultado, lo cual es aplicable a los delitos de acción, por lo que quedaron sin explicación las conductas de omisión, debido a que la conducta del omitente no se puede considerar como la adecuada para provocar el resultado, sino que debe ser un nexo normativo el que resuelva esta cuestión, mismo, que no fue concebido por dicha sistemática.

IV. SISTEMA FINALISTA

Este sistema representó un gran cambio en la conducta y en el tipo, pues, reubicó en dichas categorías del delito al dolo y a la culpa con lo cual la finalidad dirigía al nexo causal, pero era un dolo avalorado, neutro ya que la conciencia de la antijuridicidad o la potencialidad de dicha conciencia continuaba perteneciendo a la culpabilidad.

[326] Mir Puig, Santiago, Derecho penal, parte general, *op. cit*. p. 190.
[327] Pablos de Molina, Antonio García, Derecho penal, parte general, fundamentos, cit. pp.615 y 616.

1. *Fundamentos y estructura*

Esta teoría de la acción final[328] es creación de Hans Welzel, quien a decir de varios autores se inspiró en las ideas de Nicolai Harmann, sin embargo, el creador del finalismo aclara que no fue así al señalar que:

> …las sugerencias para la formulación de la doctrina de la acción finalista no las recibí de N. HARTMANN, sino de la psicología del pensamiento y la primera de ellas, precisamente, de la obra Grundlagen der Denkpsychologie (fundamentos de la Psicología del pensamiento) del filósofo, recién fallecido RICHARD HONIGSWALD. Recibí también otras sugerencias de los trabajos de los psicólogos KARL BUHLER, THEODOR ERISMANN, ERICH JAENSCH, WILHELM PETER y de los fenomenólogos P.F. LINKE y ALEXANDER PFANDER, entre otros. Todos estos trabajos, que aparecieron en la década de 1920 a 1930, llevaron a cabo la ruptura con la antigua psicología mecanicista, de elementos y asociaciones y pusieron de manifiesto una forma de realización de los actos anímicos que no era causal mecánica. En mi primer artículo llamé a esta forma de realización "intencional de sentido" y la seguí desde la acción "interna" de los actos de pensamientos, en los que había sido puesta de manifiesto por los trabajos de aquellos autores hasta los actos voluntarios y la realización de la voluntad (por consiguiente, hasta la acción "externa"). N. HARTMANN no ha ejercido ninguna influencia en los autores mencionados y en sus trabajos, sino que al contrario recogió en su pensamiento los conocimientos, entonces candentes y que entre tanto sean convertido en patrimonio común, del curso no-causal de ciertos actos anímicos; sólo más tarde después de 1930, los desarrolló en sus grandes obras ontológicas en una teoría general de los estratos del ser.[329]

Asimismo, tuvo influencia, en líneas generales, de la fenomenología de Husserl,[330] en razón de que dicho autor sostenía la existencia de un "a priori material" en el Derecho, afirmando que existía una vinculación del legislador a las estructuras esenciales de las figuras jurídicas: el Derecho Positivo, a su entender, puede modificar de múltiples maneras

[328] Debido a las constantes críticas del nombre "Teoría de la acción final", Welzel tuvo que reconocer que la expresión finalidad no fue la más adecuada, y que tal vez lo más adecuado hubiese sido denominar "cibernética" a su teoría. Véase Rubén Quintino Zepeda, *op. cit*., p. 163.

[329] Welzel, Hans, *op. cit.,* 2002, p. 7. "Klug (Festschrift für Emge (Homenaje a Emge), 1960, p.47) demostró que este concepto de acción de la teoría de la acción finalista no puede verificarse ni lógica ni empíricamente, véase Jürgen Baumann Derecho penal, conceptos, fundamentos y sistema, Introducción a la sistemática sobre la base de casos, 4a. ed. alemana, Buenos Aires, Depalma, 1972, y reimpresión de la primera edición, año 1981, p. 97. Al respecto Mir Puig Santiago, señala que Hans Welzel tuvo que negar su pretendida vinculación con la ontología de Nicolai Hartmann, del mismo autor, Introducción a las bases del derecho penal, concepto y método, Málaga, Bosch, 1976, pp. 251-253.

[330] Cfr., Larenz, Karl., *Metodología de la ciencia del Derecho*, *cit*. pp. 128 y ss.

un “hecho esencial” jurídico, pero no puede colocarse absolutamente fuera de él, sin que sus mandatos pierdan su “específico sentido jurídico”. Con ello viene a rechazar la discrecionalidad absoluta del contenido de la norma, postulado fundamental del positivismo.[331]

Welzel quería superar tanto al método positivista[332] como a la filosofía neokantiana de los valores[333] para contrarrestar el neokantismo; Welzel recurrió a la fenomenología (en 1930) y, posteriormente, recurrió a la ontología (en 1935). El finalismo no es sólo, ni fundamentalmente, una teoría de la “acción” (de la acción final), ni una particular “sistemática” del delito (que emplaza el “dolo” en el tipo del injusto de los delitos dolosos).

Señala García-Pablos De Molina:

> …El finalismo es una determinada actitud epistemológica “objetiva” que se alza frente al subjetivismo neokantiano frente a su relativismo axiológico y que construye toda una nueva teoría del conocimiento basada en la prioridad del “objeto” y en el carácter permanente y esencial de los valores. Es el “objeto” el que condiciona al “método” y no a la inversa. Los valores residen en las cosas, en la esencia de éstas, y no en las categorías del entendimiento del sujeto. Conocer no es transformar la realidad, sino aprehenderla como es…[334]

Mezger ya reconocía el carácter final de la acción pero dicha finalidad deriva de las categorías subjetivas del hombre ya que la acción en cuanto materia es amorfa, es decir, sin forma, por lo que dicho autor:

> “… reconocía el carácter final de la acción, sin embargo, no es considerado finalista porque no comparte los planteamientos metodológicos del finalismo. Para Mezger la

[331] *Ibídem*, p. 130.
[332] Cierto sector de la doctrina señala que aunque Welzel dio un giro hacia el objetivismo ontologista no logró superar, de manera efectiva, al positivismo del que se quería apartar, porque a pesar de que Welzel parte de conceptos o realidades “prejurídicas”- la acción final y la capacidad de autodeterminación del ser humano con arreglo a fines- , el finalismo no consiguió la deseada aproximación a la realidad concreta, quedándose anclado en dichas “estructuras lógico-objetivas”, sin trascenderlas. Véase Cerezo Mir, Ontologismo y normativismo *cit*. pp. 58 y ss. Citado por Antonio García- Pablos De Molina, *op. cit*., p. 621., señalando Roxin que mientras el método deductivo axiomático —de Welzel— haciendo derivar las soluciones jurídicas de los datos ontológicos mencionados, acentuó la importancia del pensamiento abstracto-sistemático. Del citado autor, Política criminal y sistema de derecho penal, editorial Boscch, Barcelona, 1972, traducción y nota introductoria de F. Muñoz Conde, pp. 37 y ss. En este sentido Schafftstein señaló que Welzel ha proporcionado a la deducción lógico-dogmática una fuerza desconocida desde los tiempos de Binding. Citado por Roxin Política criminal…, *op. cit*. pp. 37 y ss.
[333] Para Welzel los valores no son condiciones de validez del conocimiento en el ámbito de las ciencias culturales, como pretendía los neokantianos; pero tampoco son objetos irreales, como sostiene la axiología fenomenológica, asimismo, señala dicho autor que toda teoría de los valores presupone una ontología adecuada. Citado por Tomás S. Vives Antón, Fundamentos del sistema penal, op.cit.
[334] Pablos De Molina, Antonio García, *op. cit*. pp. 616 y 617.

> "finalidad" no deriva de la "esencia" de la "acción", sino que, como todo neokantiano, atribuía a ésta tal carácter en virtud de categorías apriorísticas del entendimiento: la "acción", en cuanto tal —en cuanto "materia"— es amorfa, libre de todo valor, no es causal ni final: son las categorías subjetivas del hombre —la "forma"— las que transforman y configuran causal o finalmente la materia…"[335]

Asimismo, tampoco Radbruch fue considerado finalista a pesar de que su pensamiento se basaba en la naturaleza de las cosas, pero la supeditaba a la voluntad de la ley, en ese sentido, Mir Puig señala:

> …Radbruch Apelaba, también, a la "naturaleza de las cosas", como muchos finalistas y, sin embargo, Radbruch no era uno de ellos. Porque Radbruch supeditaba la idea de la "naturaleza de las cosas" a la voluntad de la ley: era un criterio más para rellenar sus lagunas, mientras que para el finalismo la "naturaleza de las cosas" vincula a la ley y limita al propio legislador…[336]

La obra que inicia la dirección "ontológica" es *Kausalität und Handiung*, de H. Welzel. Las ideas de dicho autor a la sistemática penal tienen lugar en 1939, año en que Welzel publica sus *Studiem zum System des Strafrechts*.[337]

Como se podrá observar, Welzel rechaza la función del método de configuración de la materia, es decir, no ha de determinarse el objeto según el método, sino, a la inversa, debe escoger el método dependiendo del tipo de objeto de estudio.[338]

Pablos De Molina señala:

> … De aquí-del objeto mismo, y no del método- desprende WELZEL lo específico de las ciencias *jurídicas,* la autonomía de las mismas frente a las ciencias naturales. Las ciencias naturales contemplan un "aspecto" de la realidad: el aspecto "causal", mientras que las ciencias culturales se interesan por el "aspecto" intencional o "final". En lo "real", por tanto-y no ya en las estructuras subjetivas de la mente humana (en el método)- reside la diferencia entre unas y otras ciencias. A las de la naturaleza les importa el "orden del suceder" ("Ordnung des Geschehens"), al Derecho, el "orden del pensar"

[335] Ídem.
[336] Mir Puig, Santiago, citado por Antonio García-Pablos De Molina, *op. cit*. p. 617.
[337] Pablos De Molina, Antonio García, *op. cit*. p. 617.
[338] Welzel, Hans, citado por Antonio García-Pablos De Molina, *op. cit.,* p. 619.

("Ordnung des Meinens"), distinción que recuerda a la del filósofo HÖNIGSWALD…[339]

A. Conducta

El finalismo parte de una sistematización ontológica del Derecho penal, así, se propone un concepto ontológico en el que:

> …La acción humana es ejercicio de actividad final. La acción es, por lo tanto, un acontecer 'final' y no solamente 'causal'. La 'finalidad', o el carácter final de la acción, se basa en que el hombre, gracias a su saber causal, puede prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias posibles de su conducta, asignarse, por tanto, fines diversos y dirigir su actividad, conforme a un plan, a la consecución de estos fines. Gracias a su saber causal previo dirigir sus diversos actos de modos que oriente el suceder causal externo a un fin y lo domine finalmente. Actividad final es una actividad dirigida conscientemente en función del fin, mientras que el acontecer causal no está dirigido en función del fin, sino que es el resultante causal de la constelación de causas existentes en cada momento. La finalidad es, por ello-dicho en forma gráfica – 'vidente', la causal 'ciega'…[340]

Este autor pone el ejemplo siguiente:

> …Para aclarar esto me remito a la diferencia existente entre un asesinato, por un lado, y un rayo mortal, por lo otro; en el asesinato todos los actos están dirigidos en función del fin prefijado: la compra del arma, el acechar, apuntar, apretar el gatillo, mientras que en el rayo el resultado de muerte es la resultante ciega de los elementos causales existentes…[341]

Esta sistemática edifica el Derecho sobre la "naturaleza de las cosas" sobre el ser de la acción; así, la teoría de la estructura final de la acción humana se apoyó en las observaciones de la psicología moderna sobre el comportamiento de los actos psíquicos, y para el conocimiento de los valores acudió a lo que precede a la existencia humana: "el deber ser incondicionado, el sujeto responsable, el carácter ordenado del actuar ético-social y la concordancia de los órdenes ético sociales y el redescubrimiento del pensamiento retribucionista como sentido de la pena,[342] los valores residen en la cosa en sí, no en el sujeto; el objeto es el que condiciona el método y no a la inversa; y frente al relativismo, por

[339] Pablos De Molina, Antonio García, *op. cit*. p. 619.
[340] Welzel, Hans, *op. cit.,* p. 41.
[341] *Ibídem*, p. 41 y 42.
[342] Jescheck, *op. cit*., p. 283.

ejemplo, de Radbruch, intentará elaborar una axiología material derivada de "verdades eternas", de estructuras lógico objetivas", de la "naturaleza de las cosas", que limitan al propio legislador.

La naturaleza "final" de la acción humana y la posibilidad de haber actuado de otra forma, como fundamento del reproche de culpabilidad, son dos "estructuras lógico objetivas" enraizadas con la propia esencia del hombre como ser capaz de autodeterminarse con arreglo a sentido: dos consecuencias fundamentales de la metodología "ontologista" de Welzel.[343]

Los dos pilares de la concepción de acción para Welzel es la finalidad y la autodeterminación según sentido, considerados estructuras lógico objetivas. La acción, para Welzel, es al mismo tiempo, causal y final. Sin embargo, para Córdoba Roda:

> "… importa destacar —más que el concepto de acción o de culpabilidad en Welzel— la repercusión metodológica que tienen las "estructuras lógico objetivas" welzelianas. Me refiero al carácter vinculante de las mismas, que operan como límite del propio legislador y no simplemente para integrar las lagunas (interpretación) del Derecho Positivo…[344]

Esta teoría puso un límite a la cadena causal del sistema clásico y también al neoclásico, así, sólo comete la conducta prohibida quien actúa dolosamente hacía la consecución de la misma, también evidenció que la culpabilidad no se puede fundar en una relación psicológica entre el hecho y su autor.[345]

> …La espina dorsal de la acción final es la voluntad, consiente del fin, rectora del acontecer causal. Ella es el factor de dirección que configura el suceder causal externo y lo convierte, por lo tanto, en una acción dirigida finalmente; sin ella quedaría destruida la acción en su estructura y sería rebajada a un proceso causal ciego. La voluntad final,

---

[343] Mir Puig, Santiago, *Introducción a las bases*…, p. 248. Citado por Antonio García Pablo De Molina, *op. cit.* p. 618.

[344] Córdoba Roda, J., *Una nueva concepción del delito*, *op. cit*., pp. 47 y ss. "… La rica constelación de estructuras lógico-objetivas, de Welzel, deja un amplio margen para consideraciones político criminales, a juicio de Cerezo Mir (Ontologismo y normativismo, *cit*., p. 55 y ss.). Según Cerezo Mir, ni prejuzgan el concepto del tipo ni la decisión a favor de la teoría pura o restringida de la culpabilidad. Por otra parte, como señala el autor, el finalismo nunca pretendió que de la estructura finalista de la conducta humana pudieran extraerse conclusiones inequívocas acerca de los comportamientos que debieran estimarse punibles, ni acerca de la mayor o menor pena que pudiera corresponderle. El finalismo siempre mantuvo una drástica distinción entre los juicios lógico-objetivos y los axiológicos (*Cfr*., Cerezo Mir, J., *op. cit*. p. 56). Por último, y en opinión de Cerezo Mir, las estructuras lógico-objetivas detectadas por Welzel y las consecuencias que el autor deduce de las mismas, son perfectamente compatibles con los criterios de imputación objetiva desarrollados por la actual dogmática penal (*op. cit*. p. 57). Citado por Antonio García-Pablos De Molina, *op. cit*. pp. 619 y 620.

[345] *Cfr*. Roxin, Claus, Evolución…, *op. cit*., p. 17.

> como factor que configura objetivamente el acontecer real, pertenece, por ello, a la acción.[346]

La dirección final de una acción se realiza en dos fases, una interna y otra externa, la primera está en el pensamiento consistente en proponerse el fin que el autor quiere realizar, selecciona los medios para su realización (el autor determina, sobre la base de su saber causal y en un movimiento de retroceso desde el fin, los factores causales que son necesarios para la consecución del mismo), los factores causales elegidos como medios van siempre unidos a otros efectos concomitantes, la consideración de los efectos concomitantes puede inducir al autor a reducir los medios elegidos hasta el momento, a elegir otros factores causales que impidan la producción de dichos efectos, o a dirigir la acción de modo que pueda evitarlos. De acuerdo con la anticipación mental del fin, la selección de los medios y la consideración de los efectos concomitantes, el autor lleva a cabo su acción en el mundo real. Pone en movimiento, conforme a un plan, los medios de la acción anteriormente elegidos (factores causales), cuyo resultado es el fin junto con los efectos concomitantes que han sido incluidos en el complejo total a realizar.

La segunda fase de la acción de la dirección final se desarrolla en el mundo real. Es un proceso causal en la realidad, dominado por la determinación del fin y los medios en la esfera del pensamiento. Si no se logra el dominio final en el mundo real —por ejemplo, el resultado no se produce por cualquier causa— la acción final correspondiente queda sólo intentada. Todos los demás efectos (concomitantes), que no estaban comprendidos en la voluntad final de realización porque el autor no había pensado en ellos, o había confiado en que no se produjeran, se realizan de un modo puramente causal.[347]

> …Para esta teoría la "esencia" de la acción, que determina toda la estructura sistemática, estriba en que, mediante su anticipación mental y la correspondiente selección de medios, el hombre controla el curso causal dirigiéndolo hacia un determinado objetivo, es decir, lo "supradetermina de modo final". En consecuencia, sólo habrá una acción de matar si el autor pone rumbo al objetivo con conocimiento y voluntad, o sea, si mata dolosamente. De ahí se deriva, como consecuencia sistemática, que el dolo, en el sistema clásico, incluso en el neoclásico, se había entendido como forma de culpabilidad y del que también se consideraba componente necesario la

[346] Welzel, Hans, *op. cit*., p. 42.
[347] *Ídem*. Este autor señala el siguiente ejemplo: "La enfermera, que sin sospechar nada, pone una inyección de morfina demasiado fuerte, de consecuencias mortales, realiza, sin duda, una acción final de inyectar, pero no una acción final de matar.

conciencia del injusto, ahora aparece en una forma reducida a la dirección causal y se considera ya como componente del tipo…[348]

La trascendencia de concebir a la acción como actividad final, es decir, como expresión de sentido, es la ubicación del dolo en la acción[349] y, por lo tanto, en el tipo,[350] y ya no en la culpabilidad como lo ubicó la teoría causal y neoclásica; sin embargo, hay que resaltar que el precursor del finalismo, Graf Zu Dohna,[351] al analizar la estructura del delito, ubicó al dolo en el tipo (aunque no era el mismo dolo del causalismo, porque en la teoría final se habla de un dolo neutro, donde el elemento "consciencia de la antijuridicidad" que en el sistema causal pertenecía al dolo, ahora pertenece a la culpabilidad), característica fundamental del finalismo.

Con base en lo anterior, Graf zu Dohna señaló: "… que el dolo 'es objeto de la valoración', pero no es 'parte de la valoración".[352]

Sin embargo, a las aportaciones de Von Weber se sumó Alexander Graf zu Dohna quien, en 1936, desde una perspectiva también neokantiana, desarrolló un concepto de desvalor mixto, asignándole al tipo objetivo un juicio sobre la antijuridicidad y al tipo subjetivo un juicio de la culpabilidad.

En 1929, Hellmuth Von Weber sugirió que el dolo debía analizarse en el tipo y no en la culpabilidad, esto según su "derecho penal checoslovaco".

Como se pudo advertir, gracias al finalismo se prefiere un concepto más restringido de dolo en relación a la teoría clásica y neoclásica, por lo que se habla de un dolo natural. Según el finalismo ortodoxo, el dolo incluye únicamente el conocer y querer la realización de la situación objetiva descrita por el tipo del injusto y no requiere que se advierta que dicha realización es antijurídica (no incluye la conciencia de la antijuridicidad).[353]

---

[348] Roxin, Claus, Derecho…, *op. cit*., p. 199.
[349] Cfr. Jakobs, Günther, *op. cit*., p. 56.
[350] En ese sentido Roxin, Claus, Derecho penal…, *op. cit*., p. 199.
[351] Asimismo, podemos mencionar como antecedentes de considerar al dolo y a la imprudencia en la acción típica, a Wladyslaw Wolter, quien en 1924 señaló, en su trabajo titulado "El factor subjetivo de la esencia del delito", que "el dolo y la imprudencia son un factor psíquico de una acción antijurídica, mientras que la culpabilidad, por el contrario, se mantiene en una esfera completamente normativa" para, posteriormente, en 1939, aseverar que "lo subjetivo en el tipo y lo normativo en la culpabilidad; o para mejor decir, el injusto personal dentro del tipo y la culpabilidad como mero juicio de reproche", citado por Andrej Zoll, dogmática jurídico-penal alemana desde la perspectiva de la teoría polaca del Derecho penal (comentario), en el libro *La Ciencia del Derecho penal ante el Nuevo Milenio*, *cit*., p. 316.
[352] Velásquez Velásquez, Fernando, *Manual de Derecho Penal*, parte general, 2002, pp. 217 y 220.
[353] *Cfr*. Welzel, *op. cit*., p. 64 y 77, citado por Santiago Mir Puig, *Derecho penal, parte general*, *cit.*

El tipo indica en forma abstracta la conducta punible. Los conceptos en él empleados pueden configurarse en forma tal que indiquen una conducta porque causa un resultado determinado (concepto causal) o porque importa una determinada voluntad del actuar (concepto teleológico). En el primer caso la conducta descrita será puramente objetiva, sin vinculación con la psiquis del actor (tipo externo), en tanto que en el segundo será subjetiva, conforme a la disoluble dirección de la voluntad del autor (tipo interno).[354]

Welzel creó la denominada Teoría de la adecuación social, señalando que:

> Aquellas acciones que se mueven dentro de lo que históricamente ha llegado a ser el orden ético-social de la vida en comunidad, y que por lo tanto son socialmente adecuadas no pueden encajar nunca en un tipo.[355]

Por lo que hace a la culpa, Hans Welzel se refirió a la idea de la finalidad potencial para definir a los delitos culposos, pero más tarde (en 1951), se unió a la idea de su discípulo Niese, renunciando, por lo tanto, a la idea de finalidad potencial para definir el delito culposo.[356]

Con esta sistemática se encontraban soluciones a los problemas, que enfrentaba la sistemática causalista, como lo era el tema de la tentativa, pues, como señala Polaino Navarrete, al estudiar la formulación originaria de la teoría de la acción finalista en la que estriba el concepto de delito, era predicable tanto si se alcanza el grado máximo —perfecto— de la consumación ("A" dispara a "B" produciendo su muerte), como si la ejecución del delito queda en el grado imperfecto de la tentativa ("A" dispara —con intención de matarlo— a "B", hiriéndolo levemente): se consume o no la ejecución del delito (esto es, se consiga o no el resultado: *v.gr*. muerte de la víctima), concurre, en el autor, la dirección finalista de la acción.[357]

---

[354] Veáse, "Introducción: la importancia de los lineamientos" de Raúl Eugenio Zaffaroni, de la obra *Lineamientos del Derecho Penal Alemán*, Hellmuth von Weber, p. XV. Igual consúltese, Manuel Vidaurri Aréchiga, *La Culpabilidad en la Doctrina Jurídico- Penal Española*, Universidad de Sevilla, 1989 (completé la información, checar que corresponda), p. 91.

[355] Citado por Claus Roxin, *Derecho penal parte general*, *cit*. p. 293.

[356] Hirsch, Hans Joachim, en La disputa sobre la teoría de la acción y de lo injusto, especialmente en su reflejo la "zetschrift Fur die gesamte strafrechtswissencschaft, trad. de Mariano Melendo Pardos, en *Derecho Penal, Obras Completas*, Buenos Aires, Ed. Rubinzal-Culzoni, 1999, t. II, p. 92.

[357] Roxin, Claux, Polaino Navarrete, Miguel, y Polaino-Orts, Miguel, *Dogmática penal y política criminal. Cuestiones fundamentales para el nuevo sistema de justicia penal*; México, Editorial Flores, 2015, p. 28. En este sentido, Suárez Montes señala que: "el finalismo, en lo que a la doctrina de la antijuricidad concierne, es hijo de la tentativa... encuentra el finalismo la prueba de su exactitud, y al mismo tiempo la de la inexactitud de las doctrinas tradicional", citado en la misma obra.

Otros problemas que se resolvieron de forma satisfactoria bajo esta sistemática fueron los relativos a la participación, la autoría,[358] asimismo, se hizo posible:

> "… percibir, en la antijuricidad, no sólo el desvalor del resultado, sino también el de la acción. Esto no puede hacerlo la doctrina de la acción causal, pues para ésta, la antijuricidad tiene que consistir exclusivamente en el desvalor del resultado, o sea, la lesión del bien jurídico, y no puede explicar el que la forma de ejecución de la acción sea ya esencial para el problema de la antijuricidad…".[359]

Entonces el contenido valorativo de la acción comprende dos aspectos: desvalor de acción y desvalor del resultado; el primero representa la dirección de la voluntad finalista que el autor ha impreso a la acción, y como tal se constatan tanto el dolo (consciencia y voluntad de acción finalista) cuanto en la culpa (falta de observación del deber de cuidado generadora del resultado), mientras que el desvalor de resultado indica la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido por la norma penal, por parte de la acción finalista realizada por el sujeto.[360]

B. Tipicidad

En cuanto al tipo, resulta sumamente significativo señalar el pensamiento inicial de Welzel, en el cual se observa, con meridiana claridad, cuál es la base de su sistema, así en su *Über die Wertungen im Strafrecht*, señaló:

> …El ordenamiento jurídico determina por sí mismo qué elementos ontológicos quiere valorar vinculándoles consecuencias jurídicas. Pero no puede modificar los elementos mismos, si los recoge en los tipos. Puede designarlos con palabras, destacar sus caracteres, pero ellos mismos son el elemento individual, material, que constituye la base de toda valoración jurídica posible. Los tipos pueden sólo reflejar este material ontológico, previamente dado, describirlo lingüística y conceptualmente, pero el contenido de los reflejos lingüísticos y conceptuales puede ser sólo puesto de relieve mediante una comprensión penetrante de la estructura esencial, ontológica, del elemento material del mismo. De ello se deduce, para la metodología, que la Ciencia del Derecho Penal tiene que partir siempre, sin duda, del tipo… pero tiene que trascender luego el tipo y descender a la esfera ontológica, previamente dada, para comprender el contenido de las definiciones.[361]

En este sentido, y tomando en cuenta, que la acción tiene un elemento ontológico, consistente en la finalidad de la acción, una de las aportaciones más trascendentes de esta

---

[358] Cfr., Octavio Alberto Orellana Wiarco, *Teoría del delito, sistemas causalistas y finalistas*, 6a. ed., México, Porrúa, 1998, p. 87.
[359] Welzel, Hans, *op. cit*., p. 64.
[360] Jiménez Martínez, Javier, *op. cit*., p. 164.
[361] Welzel, Hans, *El nuevo sistema del derecho penal. Una introducción a la doctrina de la acción finalista*, (traducción y notas a la edición alemana de 1960 de CEREZO MIR, J.), 1964, pp. 13 y ss.

sistemática fue la ubicación del dolo y culpa en el tipo penal; así, Welzel partió de la idea de que si la acción es final y el legislador sólo puede prohibir —u ordenar— acciones finales, la finalidad deberá tomar parte del objeto de la prohibición o mandado jurídico-penal, esto es, del tipo de injusto. La necesidad de colocación sistemática del dolo, la culpa y los elementos subjetivos específicos del injusto en el tipo se deriva de la estructura lógico objetiva de la finalidad del actuar humano.[362]

Como consecuencia de lo anterior, Bustos Ramírez señala que:

> …la acción no es un mero proceso causal, sino un proceso dotado de sentido de significación, lo cual proviene de la dirección que le da a la acción el sujeto. Con lo cual, entonces, la tipicidad no se agota en la causalidad, sino que necesariamente tiene que recoger este sentido que lleva impresa la acción humana. Es entonces, por lo que tanto el dolo como la culpa tienen que ser cuestiones relativas a la tipicidad.[363]

Con base en lo señalado el Derecho no puede ordenar o prohibir meros procesos causales contra la esencia específica del hacer del hombre;[364] así, dice Welzel, podrá autorizar o prohibir el aborto, pero no ordenar a las mujeres que aceleren el embarazo o den a luz a los seis meses niños viables.[365]

De esta forma encontramos que el tipo se compone ya claramente de una parte objetiva y una subjetiva con un contenido mucho mayor que la doctrina neoclásica, pues en esta última, al lado de los elementos subjetivos específicos, ahora también están el dolo y la culpa.

Novoa Monreal señala que las consecuencias que trajo la reubicación del dolo y la culpa en el tipo son las siguientes:

Al ser extraído de la culpabilidad, se incorpora a la acción como su finalidad propia, queda en calidad de contenido necesario de todo tipo de delito doloso y pasa a formar la parte subjetiva del tipo de injusto; al dolo se le asigna un carácter neutro, libre de valor, pues sólo así podrá encontrar asiento en la acción; la culpa es también reubicada como elemento del tipo de injusto en los delitos culposos; dolo y culpa dejan de ser, por ende, formas de la culpabilidad; la conciencia de la antijuridicidad queda suelta y liberada y se

---

[362] *Cfr*., Gimbernat Ordeig, Enrique, *Concepto y método de la ciencia del derecho penal*, Madrid, editorial Tecnos, p. 100.
[363] Bustos Ramírez, Juan*, Introducción al derecho penal*, Colombia, Themis, 1986, p. 183.
[364] García-Pablos De Molina, Antonio, *op. cit.* p. 620.
[365] Welzel, H., *Introducción a la filosofía del Derecho*, *cit*., p. 257, citado por Mir Puig Santiago, *Introducción a las bases*, *cit*., p. 256, nota 209.

sigue ubicando en la culpabilidad como uno de sus elementos; el examen del error se hará en dos lugares: a) en el tipo, como error de tipo que afecta al dolo y a la culpa, y b) en la culpabilidad como error de prohibición que afecta la conciencia de la antijuridicidad.[366]

Respecto de las causas de atipicidad, ya no se hablan del error de hecho esencial invencible, ahora se habla de error de tipo, y dado que la teoría final de la acción entiende el dolo como acción típica, para ella sólo un error sobre las características del tipo puede excluir el dolo. El error sobre los presupuestos materiales de una causa de justificación (así la legitima defensa putativa) y la falta de conciencia de la antijuridicidad dejan, conforme a esta teoría, intocado el dolo y conducen en el caso de su evitabilidad a una pena por dolo (en todo caso atenuada).[367]

Respecto a las teorías ontológicas de la autoría cabe señalar que:

> …estas teorías tendrían que conducir a determinar el concepto de autor no atendiendo al fin de la norma, sino recurriendo a estructuras ontológicas o entramados de sentidos previos al ordenamiento jurídico… <<Se cree erróneamente [señala Beling] que los conceptos "autor, autor mediato, inductor, partícipe" están ya ahí, y que solo hace falta captarlos correctamente>>. La diferencia entre ambas concepciones se pone de manifiesto claramente cuando prosigue diciendo que, por el contrario, <<el método correcto es aquél que concibe los conceptos como funcionales en el sentido del fin del legislador. Sin esto, nunca se podría despejar la evanescente falta de claridad de los pretendidos contenidos de conceptos y de la niebla que los envuelve […] Es de esperar que no haga falta especial acicate para que el legislador no se deje imponer las quimeras de "autor, inductor, partícipe" como realidades supuestamente ya existentes, que entonces serían dueñas de sus preceptos, sino que primero fije lo que quiere materialmente y después acuñe los conceptos racionalmente de modo que sean éstos los que tengan su dignidad conferida por él>>… .[368]

Los primeros puntos de partida para una teoría, basada en relaciones objetivas preestablecidas, sobre la distinción de las diversas formas de participación, se encuentran en la obra de Lange sobre el moderno concepto de autor, de gran trascendencia para el desarrollo ulterior. Materialmente Lange llega al resultado de que para averiguar quién es el autor <<en caso de participación causal de varios en un hecho punible, hay que

[366] Novoa Monreal, Eduardo, *Causalismo y finalismo en Derecho penal*, Colombia, Themis, 1982, pp. 120 y 121.
[367] Roxin, Claus, Política…, *op. cit*., p. 39.
[368] *Cfr.* Roxin, Claus*, Autoría y dominio del hecho en derecho penal, cit., p.32.*

preguntar: ¿de quién es obra el delito?>>, solución cercana a la posterior doctrina del dominio del hecho, en la que ha influido.

> …Lange se apoya, para su <<fundamentación metodológica>>, en expreso giro contra el planteamiento naturalistico-cognitivo, en las teorías normativas elaboradas por Grünhut, Mezger y Erik Wolf hablando de su <<aprobación sin reservas del método aplicado por Schmidt>>; pero después critica a fondo el concepto extensivo de autor desarrollado por Eb. Schmidt, y llega a la idea de que <<el concepto de autor (ha de formarse) al margen de los preceptos de Derecho positivo respecto a la participación>>, de que el concepto de autor que él descubre es <<también válido para cualquier otro sistema>> que trabaje con tipos y que en el proyecto de código penal que critica hay <<formas de auténtica autoría que resultan degradadas a formas de participación dependientes de modo internamente incoherente>>, opinión que sólo se entiende si se advierte en los conceptos <<autor>> y <<partícipe>> un sentido independiente de las ideas sobre finalidades del legislador…[369]

Welzel ha sido quien por vez primera ha intentado llevar a la práctica un concepto ontológico de autor, no estaba de acuerdo con un concepto de autor valorativo, señalando que: "… las diferencias determinantes para la distinción entre autoría y participación se encuentran <<en las diferencias ontológicas y categoriales entre las respectivas acciones>>, de manera que en el ámbito de la teoría de la participación no es posible <<pasar de largo ante los planteamientos […] ontológicos>>.", sin embargo, para Roxin no se desprende a qué resultados materiales conducía lo señalado por Welzel.[370]

En Welzel se observa que parte de que la estructura ontológica de la acción, el autor determina el curso causal, por ello, autoría es la forma más amplia de dominio final, mientras que el inductor y el partícipe también tienen dominio de hecho pero sólo respecto a su participación, al respecto Roxin refiere que Welzel respecto autoría y participación refiere: "La diferencia estructural entre autoría y participación no reside en preceptos de Derecho positivo , sino en estas manifestaciones esenciales del actuar final dentro del mundo social"[371].

[369] *Ibídem.,* p. 33.
[370] *Ídem.*
[371] *Ibídem.,* p. 34.

Mir Puig señala que “Welzel, en frase que ha hecho fortuna, dice que es autor el “quién” anónimo de los referidos tipos legales (<<El que matare a otro>>)” señalando que lo anterior significa:

> …los tipos de la Parte Especial son tipos de autoría, pues es autor quien los realiza. Este es el sentido estricto del término “autor”, también llamado “concepto ontológico” o “concepto real” de autor, porque se entiende que responde al significado propio de la palabra <<autor>>: el <<verdadero>> autor de un hecho sería, en efecto, aquél que lo realiza y del que se puede afirmar que es <<suyo>>…[372]

En una interesante crítica al concepto ontológico de autor Mir Puig señala:

> … la filosofía analítica ha puesto de manifiesto que las cosas no tienen una esencia necesaria, implicada en ellas mismas, sino que las concebimos a través de la mediación convencional del lenguaje. El concepto de una cosa depende del significado convencional de las palabras con las que las designamos. No existen <<conceptos ontológicos>>, sino conceptos convencionales. La mayoría de las palabras se usan en distintos sentidos. El término autor no es una excepción. Mientras que se llama autor de una obra literaria al creador de su contenido, y no al mecanógrafo que la materializa, la doctrina dominante en nuestro país y en otros (no en todos) no considera autor de un asesinato al que idea el plan e induce a un matón a sueldo a ejecutarlo, sino a éste. El llamado <<concepto ontológico>> de autor no es más que el concepto que la doctrina actualmente dominante en nuestro país y en otros (no en todos) considera preferible. Es, pues, preferible denominarlo <<concepto doctrinal>>…[373]

Hans Welzel, introdujo el dominio de hecho de una manera clara utilizándolo como criterio central de la autoría, llamándolo “dominio final del hecho”, sobre una teoría material-objetiva, así es autor quien domina la realización final del hecho.[374]

C. Antijuridicidad

El sistema final señala que el Derecho pretende establecer un sistema valioso para la vida social y, en ese sentido, la antijuridicidad es un juicio de desvalor, derivado de la contradicción de una realización típica con el ordenamiento jurídico en su conjunto.

La antijuridicidad no pierde su juicio de valor de carácter objetivo por el hecho de que valore elementos subjetivos de la acción típica, pues aquella se pronuncia sobre la

[372] Mir Puig, Santiago, *op. cit*., p. 377.
[373] *Ídem*.
[374] Cfr. Quinto Zepeda, Rubén, *op. cit.* p. 173.

conducta típica a partir de un criterio general: el ordenamiento jurídico, mientras que el objeto que es estimado como antijurídico, que es la conducta típica, es la que tiene los elementos objetivos y subjetivos.[375]

D. Culpabilidad

Debido a que de la culpabilidad se extrajeron el dolo y la culpa, ésta ahora se conformaba por la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad[376] y la exigibilidad de otra conducta, entendiéndose por imputabilidad la capacidad de comprender el carácter ilícito de la conducta y conducirse de acuerdo a dicha comprensión, mientras que la conciencia de la antijuridicidad era uno de los elementos del dolo (valorado) en el sistema clásico y neoclásico, y en el sistema final queda como componente de la culpabilidad,[377] aunque para algunos doctrinarios basta con un conocimiento potencial de la prohibición.[378]

Como tercer y último elemento se encuentra la no exigibilidad de otra conducta, concepto que fue creado en 1922, por Berthold Freudenthal, acuñando la expresión de "inexigibilidad de otra conducta" para tener por no acreditada la culpabilidad de una persona, elemento de la culpabilidad que fue especialmente criticada por los penalistas del nacionalsocialismo, quienes la consideraron como un "… quebrantamiento de los huesos del Derecho penal".[379]

Dicha teoría de la no exigibilidad de otra conducta recobró su importancia primero con Graf zu Dohna en 1936, y posteriormente, en 1954, cuando Heinrich Henkel hizo de dicha teoría el principio regulador de toda la teoría del delito.[380]

Los aspectos negativos de la culpabilidad son:

---

[375] *Cfr*., Díaz Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría del caso* …, *cit*., pp. 80 y 81.
[376] En 1946, Hellmuth Von Weber señaló que la conciencia de la antijuridicidad "no pertenece al dolo, sino a la culpabilidad, del referido autor, *Lineamientos de derecho penal alemán*, Buenos Aires, editorial Ediar. La teoría del dolo se subdivide en 'teoría rígida' y 'teoría restringida', la primera consiste en que la conciencia de la antijuridicidad del hecho debe manifestarse como algo actual, al momento en que comente el hecho, mientras que para la segunda basta con tener una conciencia potencial de lo injusto, es decir, no exige un conocimiento actual de la antijuridicidad del hecho, sino tan solo la posibilidad de ese conocimiento en el momento en que el autor comete el hecho, en ese sentido Jürgen Baumann, *op. cit*. p. 261.
[377] Al tratarse de un dolo avalorado, la falta de conciencia de la antijuridicidad en la comisión de un hecho deja subsistente la conducta dolosa, por lo que, si el error es vencible bajo esta sistemática final, a diferencia del sistema clásico, si se considera la conducta como delito, pues se le puede reprochar su conducta. Cfr. Roxin, Claus, Política…, *cit.*, p. 17.
[378] Schüneman, Bernd, introducción al razonamiento sistémico, Madrid, Editorial Tecnos, 1991, p. 56.
[379] Citado por Rubén Quintino Zepeda, *op. cit*., p. 99.
[380] Robles Planas, Ricardo, "Caso del Leinenfänger", en *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*, 2011, p. 115. Citado por Rubén Quintino Zepeda, *op. cit*. pp. 99 y100.

1. Miedo grave o temor fundado; 2. Error de prohibición, y 3. El estado de necesidad exculpante,[381] definiéndose a la culpabilidad en un sentido normativo como juicio de reproche[382] sobre el sujeto que de acuerdo a las circunstancias en que se encontraba se pudo haber conducido de otro modo, es decir, conforme a Derecho.

Señalan Heinrich Jeschek y Thomas Weigend que la sistemática de Welzel trajo las siguientes consecuencias:

> … a) En primer lugar, ahora la *conciencia de la antijuridicidad* debió escindirse del dolo (pues aquélla es una pura realización de la voluntad), y convertirse así en el factor central de la culpabilidad; y es que el reproche por la defectuosa formación de la voluntad se dirige al autor sobre todo cuando éste ha resuelto cometer el hecho con conocimiento de su antijuridicidad.
>
> b) En correspondencia con ello, además, los casos de error debieron ser diferenciados de modo distinto a como lo hacía el esquema tradicional (error de hecho y error de Derecho). De acuerdo con la nueva teoría existe, de un lado, *error de tipo* que excluye el dolo y, con ello, la propia punibilidad porque sin dolo no se realiza el tipo; y de otra parte, *el error de prohibición* que niega la conciencia de la antijuridicidad. De ello se dedujo como problema adicional la cuestión del tratamiento del error de prohibición, para lo que *Welzel* introdujo los criterios de *vencibilidad* e *invencibilidad.* Sólo en el caso de error de prohibición invencible debía decaer completamente el reproche culpabilístico, pues de lo contrario éste seguiría existiendo aunque de modo atenuado. La así denominada *teoría estricta de la culpabilidad* también debió regir para el error sobre los presupuestos objetivos de una causa de justificación (por ejemplo, la legítima defensa putativa).
>
> c) Finalmente, trajo por consecuencia que la *participación* (inducción y complicidad) solo pueda existir en el caso de que el hecho principal sea doloso porque la ausencia de dolo ya determina la exclusión del tipo del hecho principal…[383]

En México se reflejó la influencia del finalismo conforme a los trabajos de Zaffaroni, Olga Islas, Elpidio Ramírez, Moreno Hernández, Márquez Piñeiro y Malo Camacho.[384]

---

[381] *Cfr*., Díaz-Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *op. cit*., p. 81.
[382] "… Un hecho era entonces penalmente relevante cuando se le pudiera reprochar el hecho al autor. Este es el conocido como concepto normativo (es decir: valorativo) de la culpabilidad." Roxin, Claus, *Evolución y modernas tendencias*…, *cit*., p. 16.
[383] Jescheck, Hans-Heinrich y Weigend, Thomas, *Tratado de derecho penal, parte general*, trad. de Miguel Olmedo Cardenete, 5a. ed., Granada, editorial Comares, 2002, p. 227.
[384] Moreno Hernández, Moisés, en el prólogo al libro de Gerardo Armando Urosa, *Teoría de la ley y del delito*, México, Porrúa, 2006, p. XVII.

2. Críticas al sistema finalista

La crítica principal que se ha hecho a la teoría final de la acción es que no resuelve los hechos culposos, pues la esencia de la misma está concebida para las conductas dolosas, y no obstante que los finalistas pretenden justificar que la finalidad (contenido de la voluntad) estaba encaminada hacia la producción de otros resultados diferentes al prohibido, sin embargo, no resulta convincente,[385] pues rompe con su propia fundamentación de acción final, lo cual también es evidente al tratar de aplicar dicha sistemática en los delitos de culpa sin representación en los cuales tampoco se advierte una finalidad de producir el resultado,[386] tampoco el injusto de los delitos de omisión puede entenderse como una acción final, pues no dirige el curso causal hacia el resultado producido, sino que simplemente no interviene en el desarrollo de un acontecimiento causal que es independiente de él.[387]

V. Sistema funcional normativista de Jakobs

Para Jakobs el funcionalismo jurídico-penal es " … aquella teoría según la cual el Derecho penal está orientado a garantizar la identidad normativa, a garantizar la constitución de la sociedad…",[388] con dicho concepto el profesor de Bonn comienza en su obra Moderna Dogmática Penal, Jakobs al principio trató de continuar con la obra de su maestro Welzel, creador del finalismo, sin embargo, se da cuenta que los conceptos como causalidad, poder, acción, entre otros, no eran prejurídicos para el Derecho penal (como afirmaba Welzel), sino que su contenido se va a determinar con base en las necesidades de la regulación jurídica, creando su sistemática funcional con base en los conceptos y categorías de la teoría de los sistemas sociales (sobre todo de Luhmann).

> … y en concordancia con su teoría del fin de la pena, la culpabilidad queda totalmente absorbida en el concepto de prevención general, o sea que no la considera como algo objetivamente dado, sino que simplemente la "adscribe" conforme al criterio de lo que

[385] En este sentido Roxin señala que: "… todos los intentos realizados por el finalismo para aclarar la punibilidad de la acción imprudente han fracasado, el autor imprudente no dirige directamente el curso causal hacia el resultado obtenido y sin embargo es sancionado…" Del mismo autor, Evolución y …, *op. cit*., p. 18.
[386] Díaz- Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría del caso*…, *cit*., p. 82. Para conocer a profundidad dicha crítica véase la obra de Enrique Díaz-Aranda, *Derecho penal*…, *cit*., pp. 167-173.
[387] Roxin, Claus, Evolución y modernas tendencias…, *cit*., p. 18.
[388] Jakobs, Günther, "Moderna dogmática penal, sociedad, norma y persona", en *Una teoría de un derecho penal funcional*, *cit*., p. 3.

> es necesario para el "ejercitamiento en la fidelidad al Derecho", sin tomar en consideración las capacidades del autor…[389]

En 1976, Jakobs desarrolla su sistemática penal, denominada funcionalismo radical, funcionalismo sociológico, funcionalismo sistémico, entre otras denominaciones, tomando como base las ideas de Hegel, quien enfocó la idea del bien jurídico desde la perspectiva del derecho, y lo integró en el delito, el derecho era la tesis, el delito la negación del derecho, y la pena es la negación del delito que es la negación del derecho, por eso la pena era la negación de la negación del derecho, entonces la pena era la afirmación del derecho.[390] Asimismo, se basa en la Teoría de los sistemas sociales, de Niklas Luhmann, consiguiendo con ello una teoría muy personal del derecho penal", [391] también tuvo influencia de Parsons y Durkheim, dentro de otros sociólogos.

En este sentido Talcott Parsons funcionalista estructuralista señala que

> … las sociedades tienden hacía la autoregulación, así como hacía la interconexión de sus diversos elementos, valores, metas y funciones, la autosuficiencia de una sociedad están determinadas por necesidades básicas, entre las que se incluyen la preservación de orden social, el abastecimiento de bienes y servicios, la educación como socialización y la protección de la infancia.[392]

Niklas Luhmann, alumno de Talcott Parsons, tuvo mayor influencia sobre Jakobs, a través de la teoría de sistemas, teoría que se estructura sobre el problema de doble contingencia, y su solución radica en la formación de estructuras de expectativas las cuales tienen como función reducir el nivel de complejidad de las sociedades posmodernas, doble contingencia: expresa que toda experiencia y acción social tiene una doble relevancia, una en el ámbito inmediato de la expectativa de comportamiento, esto es, la satisfacción o frustración de lo que uno espera del otro, y otra en la estimación de lo que representa el comportamiento propio para las expectativas de otros, la teoría gira en torno al concepto de comunicación, los sistemas sociales no están conformados por individuos ni por acciones, sino por comunicaciones, las cuales son las unidades constituyentes y reproductoras de los

---

[389] Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, reimpresión, Madrid, Civitas, 2008, t. 1, pp. 204 y 205.
[390] Polaino Navarrete, Miguel, conferencia relativa al bien jurídico, página de internet *https://www.youtube.com/watch?v=phvYhFDHGjo*, fecha de última consulta 5 de septiembre de 2018.
[391] Cancio Meliá, Manuel y Feijoo Sánchez Bernardo, "¿Prevenir riesgos o confirmar normas?, la teoría funcional de la pena de Gúnther Jakobs. Estudio preliminar", en Jakobs, Gúnther, *La pena estatal: Significado y finalidad*, Madrid, Aranzadi, trad. de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijoo Sánchez, Madrid, Aranzadi, 2006, p. 21.
[392] Escobar Jiménez, Miguel José, Dogmática: El funcionalismo sistémico de Günther Jakobs, en *http://youtu.be/hMqxJbR7HzE,* fecha de última consulta: 9 de septiembre de 2018.

sistemas sociales, la comunicación se produce mediante medio de comunicación simbólicos diferentes en cada sistema social, pero comparables entre sí por su carácter estructural.

Por ejemplo: el sistema judicial opera con la justicia este medio determina la codificación del sistema, la teoría de sistemas recoge el concepto de autopoiesis que fuera desarrollado por dos biólogos Humberto Maturana y Francisco Varela, y lo aplican a los sistemas sociales, "auto" es asimismo y "poiesis" es creación o producción, designa la organización de los sistemas vivos, la autopoiesis es la condición de existencia de los seres vivos en la producción de sí mismos, son en particular sistemas autopoieticos moleculares y que están vivos sólo mientras están en autopoiesis, explica los sistemas vivos en términos de relaciones y no de propiedades de sus componentes, los seres vivos son redes de producciones moleculares en las que las moléculas producidas generan con sus interacciones las mismas redes que las producen.[393]

Sin embargo, el propio creador del funcionalismo radical o sistémico, desconoce la influencia de Niklas Luhmann en su sistemática, lo cual queda evidenciado al señalar que:

> … La exposición más clara de la diferenciación entre sistemas sociales y psíquicos, que tiene consecuencias para el sistema jurídico, si bien con una enorme distancia con respecto al Derecho penal, se encuentra en la actualidad en la teoría de los sistemas de Luhmann. Sin embargo, un conocimiento superficial de esta teoría permite advertir rápidamente que las presentes consideraciones no son en absoluto consecuentes con dicha teoría, y ello ni tan siquiera en lo que se refiere a todas las cuestiones fundamentales…[394]

La sistemática funcional de Jakobs, es una teoría funcionalista, en la cual los componentes del sistema están referidos a las necesidades de dicho sistema, de las cuales depende su subsistencia, los subsistemas (como el derecho) que conforman al sistema que es la sociedad, están ahí para satisfacer algunas de las necesidades y, desde esa "funcionalidad" es en donde hay que observarlos. El funcionalismo radical de este autor, a diferencia de su maestro Welzel deja de preguntarse por lo que las cosas son (ontologismo), (o por qué estás son de tal o cual modo), para preguntarse por ellas en términos de otras posibilidades funcionales, es decir, lo que importa es la función no lo que son ni que "A"

[393] *Ídem.*
[394] Jakobs, Günther, *Moderna dogmática penal*…, *cit*., p. 3.

haya causado “B”, sino que podía haber causado “C”, “D”, “E”, etcétera. Del mismo modo que “B” podía haber sido causado por “F”, “G”, o “H”.

> …eso implica, al mismo tiempo, un duro golpe a la causalidad de corte ontológico… La *función*, que se asienta como concepto clave de esta concepción es una relación entre variables, es decir, de denominaciones para valores intercambiables. La función busca equivalencias, no resultados fijos, busca todos aquellos elementos que puedan reemplazarse mutuamente, que pueden intercambiarse sin que la función se vea alterada…[395]

Algún sector de la doctrina señala que unas de las diferencias con Roxin es que Jakobs no ha buscado soluciones a casos concretos, a través de criterios de imputación “objetiva”, sino que pretende buscar soluciones a problemas generales.[396]

Asimismo, señala Jakobs:

> …el mundo conceptual jurídico penal ha de organizarse con arreglo a la misión social del derecho penal, y no conforme a datos previos naturales o de cualquier otra clase ajenos a la sociedad… La dogmática penal ontologista se quiebra, y por ello más radicalmente de lo que nunca se ha constatado conscientemente. No solo los conceptos de culpabilidad y acción, a los que la dogmática penal ha atribuido siempre expresamente una esencia o más descoloridamente, una estructura (lógico objetiva, prejurídica), se convierten en conceptos de los que no cabe decir sencillamente nada sin tener en cuenta la misión del derecho penal, sino que incluso el concepto de sujeto al que se le imputa se manifiesta como un concepto funcional.[397]

Si como se advierte de lo anterior, hay un distanciamiento esencial del funcionalismo sistémico respecto al finalismo de Welzel, también una cuestión que hace diferencia entre dicho funcionalismo y el funcionalismo denominado teleológico racional, de Roxin, es lo relativo, y en particular tratándose de los delitos de peligro abstracto, al mantenimiento de la vigencia de la norma, mientras que hablar de bien jurídico, es un discurso metafórico sobre la vigencia de la norma.[398]

---

[395] Piña Rochefort, Juan Ignacio*, Rol social y sistema de imputación, una aproximación sociológica a la función del Derecho penal*, Lima, Ara Editores, 2008, pp. 74 y 75.
[396] Feijóo Sánchez, Bernardo, *Teoría de la imputación objetiva*, 1a. reimpresión de la 1a. ed., México, Ángel Editor, 2001, p. 112.
[397] Jakobs, Günther, Derecho penal, parte general. Fundamentos y teoría de la imputación, Editorial Marcial Pons, 2ª. edición, España, 1997, p. IX
[398] Jakobs, Günther, *Moderna dogmática penal… cit*., p. 19.

1. *Fundamentos y estructura*

Los conceptos esenciales del funcionalismo radical, son sociedad, norma y persona

Para Niklas Luhmann la sociedad es un sistema global, complejo y cerrado que se compone de comunicaciones, de expresiones de sentido comunicativamente relevantes,[399] en consecuencia no existe ninguna comunicación fuera de la sociedad, toda diferenciación de los sistemas sociales particulares se desarrolla al interior de la sociedad.[400]

La sociedad se integra por subsistemas, o sistemas sociales como el derecho, la economía, la religión, el arte, la moral, la política, la literatura, etcétera; que se interrelacionan mutuamente, es decir, que se irritan entre sí, y que se integran en el sistema global llamado sociedad.[401]

Para Luhmann la sociedad constituye un sistema autoreferencial y autopoiético, que se integra de expresiones de sentido de comunicaciones, pero "no es el hombre quien puede comunicar, sólo la comunicación comunica",[402]la comunicación es vital para que se formen los sistemas sociales, pero solo en la medida en que se traduce en formación y asignación de roles. El proceso comunicativo es delimitador del rol. Ningún actor puede saber, en el plano social, qué es lo que debe hacer, qué es lo que se espera de él, si nadie se lo comunica.[403]

La sociedad es considerada un acuerdo normativo, es decir, no es la suma de los individuos que la integran, la constitución de la sociedad tiene lugar a través de normas,[404] es decir, la sociedad como sistema no tiene como elementos propios a los individuos, sino las comunicaciones.[405]

---

[399] Polaino-Orts, Miguel, *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal. Fundamentos y función del derecho penal, autodeterminación e imputación normativa, Criminalidad organizada y derecho penal del enemigo*, México, Flores Editor, 2016, p. 52.
[400] Balardi, Claudio, *Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann*, colección teoría social, 1a. reimpresión de la 1a. ed., México, Universidad Iberoamericana, 2006, p. 210.
[401] *Cfr*., Polaino- Orts, Miguel, *Funcionalismo penal constitucional, cit.*, p. 54; en sentido similar Leticia Bonifaz, Apuntes de epistemología en la maestría en Derecho, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, semestre 2008-2.
[402] Niklas Luhmann, Soziale Systeme, l.u.c., citado por Miguel Polaino-Orts, *op. cit*. p. 52.
[403] Piña Rochefort, Juan Ignacio, Rol social y sistema de imputación, Una aproximación sociológica, a la función del derecho penal, Lima, Ara editores, 2008, p. 204.
[404] Günther Jakobs, "Das Strafrecht zwischen Funktionalismus und 'alteuropäischen' Prinzipiendenken. Oder Verabachiedung des 'alteuropäischen' Strafrechts?", ZStW 107, 1995, pp. 843 y ss. Citado por Miguel Polaino-Orts, *op. cit*., p. 53.
[405] Balardi, Claudio, *Glosario*…, *op. cit*., p. 210.

Las normas desempeñan la función de orientar conductas en el mundo social, entonces la norma debe su existencia a la necesidad de institucionalizar determinadas expectativas sociales.[406]

El presupuesto de la realidad de la norma es, la posibilidad de que la norma sea infringida, es decir, que la norma es idónea para motivar a los ciudadanos, y éstos son libres de reconocer la autoridad de la norma o no.[407] El hecho de reconocer la norma como norma exige una interiorización, una asunción de la expectativa como criterio normativo de la sociedad, que puede ser seguido o no. Es decir, la infracción de la norma es defraudación de expectativas, que cuestiona la vigencia, la integridad de la norma, y con ella la configuración de la estructura social.[408]

La norma para ser norma debe ser susceptible de ser socialmente realizable, entendiendo como tal, que ha de ser susceptible de ser aceptada como criterio rector de la sociedad, de las relaciones entre personas y como directriz susceptible de ser infringida.[409]

Asimismo, la norma desempeña una función orientadora hacia las personas, lo cual se realiza desde el momento en que los ciudadanos adoptan substancialmente la norma como pauta de conducta.

Sin embargo, los ciudadanos tienen la libertad de adherirse al acuerdo normativo o de rechazarlo, así pueden manifestar su idoneidad para cumplir la norma, aunque mediante actos de comunicación defectuosa pueden llegar a incumplirla, o bien rechazarlo de plano mediante la autoexclusión social, el sujeto decide desconocer el acuerdo normativo, con lo cual se autoexcluye del sistema social, despersonalizándose, siendo combatido por el ordenamiento jurídico como enemigo, pues, dejó de comportarse como persona, pues, hace tambalear la seguridad cognitiva que el resto de ciudadanos tiene depositada en la norma.[410]

La persona excluida, puede volver a incluirse cuando cumpla con el deber que tiene toda persona en el Estado de derecho: no dañar a nadie, respetar a los demás. La dinámica

[406] Polaino-Orts, Miguel, *Funcionalismo*…, *op. cit*., p. 54.
[407] *Ibídem*, p. 56
[408] *Ídem*.
[409] *Ibídem*, pp. 56 y 57.
[410] *Ibídem*, pp.58 y 59.

inclusión/exclusión depende de si se respeta substancialmente o de si se impide masivamente que la norma proteja a los ciudadanos.[411]

Para esta sistemática, siguiendo la filosofía hegeliana, la capacidad de libertad tiene como contrapartida la responsabilidad por las consecuencias de la elección, puede adecuar su comportamiento a la protección de las expectativas sociales y mostrando fidelidad a la norma, y por lo tanto ser "persona en derecho", o convertirse en enemigo por no acceder a prestar una mínima garantía cognitiva de fidelidad a la norma, si elige esta última opción será tratado como fuente de peligro y no como persona en derecho que comete la "comunicación defectuosa" en que consiste el delito.[412]

La confiabilidad de la vigencia de la norma implica también que el Estado protegerá al ciudadano cuando se produzca una comunicación social tan defectuosa, que ponga en peligro la vigencia del ordenamiento jurídico y —con ello— la seguridad cognitiva que todos los integrantes de la sociedad tienen depositado en la norma.[413]

Concluyendo la aplicación real de la norma y su efectiva vigencia únicamente se pueden producir cuando la norma se dirija contra destinatarios idóneos (personas), y éstos acepten el contenido comunicativo de la misma como mensaje válido, orientando sus conductas con esa comunicación como foco de guía.[414]

Está sistemática considera que en un sentido formal norma es un precepto jurídico, pero en un sentido material, es decir, el contenido de la norma, es una expectativa social, una expectativa personal de que su vida no se vea lesionada por una conducta ilegítima de un tercero, es que se institucionaliza la expectativa, convirtiéndose en social, en la norma jurídica,[415] que subyace a los enunciados legales,[416]es decir, la ley es el enunciado lingüístico establecido en un precepto legal, mientras la norma es un ente lógico que se deduce de dicho precepto legal.

En este sentido, lo que se re-estabiliza frente a una defraudación no es la ley penal, sino, las norma o normas que a ella subyace,[417] es decir, no se re-estabiliza el precepto contenido en el artículo 102, fracción primera, del Código Fiscal de la Federación que dice:

---

[411] *Ibídem*, p. 60.
[412] *Ídem*.
[413] *Ibídem*, p. 63.
[414] *Ibídem*, p. 64
[415] *Ibídem*, p. 72.
[416] Piña Rochefort, Juan Ignacio, *op. cit*. p. 218.
[417] *Ibídem*, p. 219.

“comete el delito de contrabando quien introduzca o extraiga del país mercancía: I. Omitiendo el pago total o parcial de contribuciones o cuotas compensatorias…”, sino, la norma contenida en dicho precepto consistente en “no introduzcas o extraigas del país mercancía omitiendo el pago total o parcial de impuestos o cuotas compensatorias”.

La vigencia de la expectativa social es lo que le da contenido a la norma vigente.

Los destinatarios de la norma, es decir de las expectativas son las personas, más no individuos, las personas entre otras diferencias con los individuos, participan en la estructura social en tanto portadores de un rol, esto es son titulares de derechos y deberes pertenecientes a la estructura social.

Que las expectativas normativas se dirijan a las “personas significa que se requiere de los ciudadanos una aptitud personal para aprehenderlas y para darles vida. Para ello es preciso que el Estado trate a sus ciudadanos como “mayores de edad”, esto es, como personas responsables y razonables, capaces de adecuar su comportamiento a la norma, y de reconocer el alcance de protección y mantenimiento que la norma le proporciona.[418]

Las dos funciones principales de la norma: institucionaliza las expectativas sociales y, orienta las conductas de las ciudadanos en la sociedad,[419] así los pasos de institucionalización de las expectativas consisten en que el legislador procede a la selección de expectativas, y cada expectativa seleccionada por ejemplo no defraudar al Fisco federal, es institucionalizada en una norma jurídica, en este caso, en el tipo penal de defraudación fiscal previsto en el artículo 108, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, normatividad que es la presentación oficial, para dar a conocer a los miembros de la Sociedad que esa expectativa forma parte desde ese momento, del ámbito social y del círculo normativo de la Sociedad.[420]

En materia de contrabando y defraudación fiscal la institucionalización es muy cuestionada por la sociedad mexicana, pues en un Estado social de derecho, tiene que ser lo más fiel a la sociedad posible de manera que la norma sea un verdadero espejo que refleje las expectativas de la sociedad, y parece que la mayoría de las personas de la sociedad mexicana piensa que dichas conductas prohibidas no debiesen reprimirse por la vía penal, pues, la mayoría de dichas conductas, ya son reprimidas por la vía

[418] Polaino- Orts, Miguel, *op. cit.,* p. 81.
[419] *Ídem*.
[420] *Ibídem*. p. 85.

administrativa, amén que para muchas personas el meter mercancía sin pagar impuestos no consideran que se esté defraudando una expectativa.

Lo mismo sucede con no pagar impuestos, sobre todo en los casos que no se requiere engaño o aprovechamiento del error, como en la hipótesis de equiparable a la defraudación fiscal prevista en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación que señala:

> … Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: … Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Aunado, a lo anterior, en México, la expectativa de que ciertas empresas que tienen ingresos muy altos paguen sus contribuciones correspondientes, se ve defraudada (si es que existe dicha expectativa), debido a que no tributan o tributan de una forma exageradamente por debajo de lo que lo debieran hacerlo.

Amén de lo anterior hay que recordar que lo que daña realmente las arcas del país no es la omisión de impuesto que haya llevado a cabo un sujeto, sino la omisión de impuestos por parte de muchas personas (delitos acumulativos), y tomando en cuenta que los sistemas modernos de derecho penal siguen el principio de derecho penal de acto, el daño que se causa al bien jurídico tutelado, consistente en el patrimonio del fisco federal, así como a la economía nacional en el caso de contrabando, y al patrimonio del fisco federal en el caso de la defraudación fiscal, son mínimos.

Una sociedad existe cuando está vigente al menos una norma,[421] y por norma debe entenderse la expectativa que una persona en una situación determinada se comportará de una manera determinada, debido a su Ser-persona (person-Sein),[422] es decir, conforme, a su rol.

En conclusión, la vigencia de la norma, con relación a la expectativa que es capaz de comunicar a las personas, es estable, y el hecho de que una o varias personas no se motiven para su cumplimiento, es decir que dejen de observarla no es relevante para su

[421] Jakobs, Günther, *op. cit*., p.178.
[422] *Ídem*.

vigencia, porque para estar vigente solo es necesario que la misma comunique deberes y derechos de las personas y no si la persona está o no de acuerdo con dichas expectativas que contienen las normas.

El concepto de persona, es tan importante, que sobre él se asienta todo el sistema jurídico y social, incluyendo el sistema de responsabilidad jurídico- penal. Instituciones como el bien jurídico, la imputación (con todos sus principios: riesgo permitido, confianza, imputación a la víctima, prohibición de regreso), el concepto de acción o la noción de culpabilidad únicamente se pueden definirse sobre la base del concepto jurídico-penal de persona.[423]

Como ya se señaló la persona no es igual que individuo, sino que para esta sistemática persona es un concepto social y, un concepto normativo.

En este sentido Piña Rocherfort señala "el individuo jamás forma parte de la sociedad si no es como persona", y para ser persona ha de ser destinatario de normas, derechos y deberes".[424]

En este sentido la persona es una construcción social y un concepto normativo, por lo que la persona no puede definirse al margen de la sociedad (la sociedad es comunicación interpersonal), como tampoco puede definirse al margen de la norma (sociedad es acuerdo normativo).[425]

En términos de la filosofía idealista hegeliana el concepto persona no es identificable con el concepto de ser humano, la persona es, como el Derecho, un producto de la cultura y no de la naturaleza,[426] "la persona no es algo dado por la naturaleza, sino una construcción social".[427]

El concepto normativo de persona significa que el ser humano está en el mundo social en función de portador de un rol y en función del mismo, a cada sujeto le corresponde una serie de derechos y deberes, así la persona es un centro de imputación normativa, Jakobs citando a Hobbes señala que "Ser persona significa tener que representar un papel.

[423] Polaino-Orts, Miguel, *op. cit*, p.95.
[424] Piña Rochefort, *op. cit*, pp. 278 y ss., citado por Miguel Polaino Orts, *op. cit*., p. 97.
[425] Polaino-Orts, Miguel, *op. cit*., p. 96.
[426] *Ibídem*, p. 97.
[427] Günther Jakobs, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, Bogotá, Centro de Investigación en Filosofía y Derecho, Universidad Externado de Colombia, 2004, p. 17.

Persona es la máscara, es decir, precisamente no es la expresión de la subjetividad de su portador….".[428]

La persona se define en función de su personalidad: esto es según el conjunto de derechos y deberes jurídicos que caracterizan dicha personalidad y que fijan la posición del sujeto en el mundo social, así existirán conceptos más amplios y otros más angostos de persona en función del contenido de derechos y obligaciones que disponga el sujeto en cada momento concreto.

Básicamente dos son las graduaciones negativas del concepto de persona: la depersonalización y la despersonalización, esta última supone la mayor pérdida de personalidad por parte de sujeto, considerándolo un enemigo, de ahí que sirve de base para lo que se denomina derecho penal del enemigo.

Respecto al rol social, el punto de partida en el mundo social es, pues, el reconocimiento del rol de cada uno: de la posición que cada sujeto ocupa en la realidad. Esto es: saber que función desempeña cada persona en la vida, y de esa forma ya sabremos a quien hemos o no de responsabilizar del hecho de acuerdo a quien correspondía administrar ese rol social conforme a las expectativas sociales, concluyendo Polaino Orts que "el rol social que cada uno desempeña nos da la medida de su responsabilidad en la gestión de cada parcela social."[429]

El contenido del rol son esos derechos y deberes de la persona, así se pregunta ¿qué se espera socialmente el magistrado como magistrado?, y la respuesta es que cumpla con las expectativas sociales, o sea cumplir con lo que socialmente se espera de él: que dicten sentencias justas, que nos den judicialmente la razón cuando la tenemos, entonces el rol identifica a cada sujeto en el mundo social, y también sirve para que los demás ciudadanos sepan a qué atenerse.

Así, sabiendo el rol que desempeña determinada persona, se le puede saber cuándo se le puede reclamar el incumplimiento de su rol.

Entonces todo rol se compone de un aspecto formal, el "nombre" de la función que desempeña el sujeto en la vida, magistrado, taxista, chofer, padre, etcétera, y un aspecto material, constituido por los derechos y deberes socialmente determinados de acuerdo a

[428] Hobbes, Leviatan, *The English Work*, editado por Molesworth, reimpresión 1962, t. III, p.148; citado por Jakobs, Günther, *op. cit*., p. 22.
[429] Polaino Orts, Miguel, *op. cit*., pp. 102 y 103.

su rol; y esa dual estructura (formal-material) sienta las bases para la comunicación social, para la interrelación de los seres humanos en el mundo social.[430]

El rol delimita la esfera de competencia de las personas, pues, desde su función formal y material define en la sociedad determinadas esferas de competencia personal, es decir, ámbitos cuya gestión se concede a quienes ostenten un determinado rol. De esta forma el rol del padre o la madre delimita una esfera de competencia personal, ámbito que queda definido por la relación paterno-filial, de manera que en aquel en quien recaiga el rol ha de cumplir con sus obligaciones (y puede gozar de sus derechos) para evitar que su gestión desemboque en un curso lesivo, así si su gestión es correcta, o sea si ejerce correctamente su rol de padre la sociedad se lo "premia", pero si lo hace incorrectamente la sociedad, se lo demanda, por haber gestionado defectuosamente su ámbito de competencia, de manera que si no alimenta al bebé y éste muere por inanición, la muerte se ha producido dentro del ámbito de organización (esfera de competencia) del padre y por ello se le ha de reprochar esa administración defectuosa e incorrecta que defrauda (quiebra) las expectativas sociales que de él se esperaban.[431]

Por último, se menciona que las personas desempeñan en la sociedad dos o más roles, y éstos pueden ser comunes o especiales, el primero es aquel que afecta a todo sujeto en la sociedad, por ser un rol de solidaridad mínima, como el hecho de pagar las contribuciones a hacienda, aunque en estricto sentido, dicho deber no está dentro de la competencia de todos los sujetos de la sociedad, pero sí de la gran mayoría, y los segundos son los que obligan únicamente a ciertas personas que se encuentran en una posición especial, concreta como el rol de funcionario público.

Para Jakobs solo son decisivas las necesidades sistémicas orientadas a la función del derecho penal que es la prevención integración, por lo que todo su sistema se orienta a los fines de la pena, de ahí que todas las categorías del delito se deben interpretar con base a dichos fines como prevención general positiva, que tiene por objeto garantizar la vigencia de la norma.

Zaffaroni señala que:

> …con Jakobs —al igual que en el desvalor del acto— el bien jurídico casi desaparece: el particular concepto del rol congelado, entendido como deber jurídico, convierte a

[430] *Ibídem*, p. 104.
[431] *Ibídem*, p. 105.

> todos los tipos en infracciones de deber o a considerar que la confianza de los demás en cuanto al cumplimiento del deber es el único bien jurídico; la función preventiva se limitará a reafirmar los roles mediante la pena…[432]

Para Günther Jakobs:

> Las repuestas habituales a la pregunta acerca de por qué se le imputa la muerte precisamente a quien disparó serían las siguientes: porque causó la muerte, o la causó de modo adecuado o, en todo caso, la causó dolosamente; estás serían las respuestas de causalistas o finalistas. Pero estas respuestas, en su naturalismo, son absolutamente insuficientes. El suceso también ha sido *causado* por un círculo inabarcable de personas, incluyendo a la propia víctima; quienes lo han causado de modo adecuado o doloso son algunos menos, pero siguen superando el número de destinatarios idóneos de la imputación. En este sentido el constructor del arma puede haber causado una muerte de modo adecuado e incluso conscientemente, sin que simplemente por ello hubiera que imputarle el homicidio
>
> Por tanto, la causación, aún como causación adecuada o dolosa, resulta de manera manifiesta insuficiente para fundar por sí sola la imputación. La causación únicamente afecta al lado cognitivo de lo acontecido y de ahí que no aporte orientación social…[433]

Las garantías normativas que el Derecho establece no impone el deber de que las personas intenten evitar todos los daños posibles, porque esto traería como consecuencia una paralización de la vida social, sino que adscriben a determinadas personas que ocupan determinadas posiciones en el contexto de interacción, determinados roles que deben ser cumplidos, sin necesidad de conocer las características individuales de la persona que actúa. [434]

A manera de ejemplo al productor o vendedor de una mercancía de origen extranjero, no tiene por qué importarle si el importador de esa mercancía en México paga o no sus impuestos al comercio exterior, como el impuesto general de importación.

"Se imputan las desviaciones respecto de aquellas expectativas que se refieren al portador de un rol", entendiendo a éste como"…un sistema de posiciones definidas de modo

---

[432] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia Alejandro, Slokar, Alejandro, Manual de Derecho penal mexicano, *cit*., p. 358.
[433] Jakobs, Günther, Moderna dogmática..., *cit*., p. 207. Señala dicho autor "Si en todo contacto social todos hubiesen de considerar todas las consecuencias posibles desde el punto de vista cognitivo, la sociedad quedaría paralizada. No se construiría ni se matricularía ningún automóvil, no se produciría ni se serviría alcohol, etcétera".
[434] *Ibídem*, p. 208.

normativo, ocupado por individuos intercambiables; se trata, por tanto, de una institución que se orienta con base en personas".[435]

De todo lo anterior Jakobs concluye lo siguiente:

> "1. Los seres humanos se encuentran en el mundo social en condición de portadores de un rol, esto es, como personas que han de administrar un determinado segmento del acontecer social conforme a un determinado estándar.
>
> 2. Entre autor, víctima y terceros, según los roles que desempeñan ha de determinarse a quién compete, por sí sólo o junto con otros, el acontecer relevante, es decir, quien por haber quebrantado su rol administrándolo de modo deficiente responde jurídico-penalmente o, si fue la víctima quien quebranto su rol, debe asumir el daño por sí misma. Sí todos se comportan conforme al rol sólo queda la posibilidad de explicar lo acaecido como desgracia.
>
> 3. Esto rige tanto respecto de hechos dolosos como de hechos imprudentes; sólo que en el ámbito de los hechos dolosos frecuentemente el quebrantamiento del rol es tan evidente que no necesita de mayor explicación —lo cual es menos habitual en los hechos imprudentes—."[436]

Jakobs señala que "…ya no se debería hacer el intento de construir el delito tan solo con bases en datos naturalistas —causalidad, dolo—; por el contrario, lo esencial es que concurra el quebrantamiento de un rol. Por consiguiente, ya no resulta suficiente la mera equiparación entre delito y lesión de un bien jurídico…"[437]

Jakobs refiere que "…quien se mantiene dentro de los límites de su rol, no responde de un curso lesivo aun en el caso en el que bien pudiese perfectamente evitarlo…el médico debe curar la enfermedad del paciente sí éste así lo desea; sí el paciente no quiere lo que le suceda lo será a su propio riesgo…"[438]

Para Jakobs al estudiar la imputación objetiva se tienen que analizar cuatro instituciones: riesgo permitido, el principio de confianza, prohibición de regreso y la competencia de la víctima.

En términos de esta sistemática delito es la: "expresión simbólica de una falta de fidelidad hacia el Derecho, una amenaza para la integridad y estabilidad sociales."[433]

---

[435] Jakobs, Günther, Moderna… *op. cit*., p. 209.
[436] *Ibídem*, p. 211.
[437] *Ibídem*, p. 212.
[438] Jakobs, Günther, *Moderna*…, *op. cit*., pp. 212 y 213.

A. Conducta

Como se ha dicho, Jakobs pretendió seguir desarrollando la teoría de su maestro Welzel, sin embargo, se percató que la acción no tiene un carácter ontológico, ni naturalista, así que este autor encuentra el concepto de acción en la sociedad, en ese sentido afirmó:

> … el concepto de acción no se busca antes de la sociedad, sino dentro de la sociedad. No es la naturaleza la que señala lo que es acción. Como pretendía la escuela de v. Liszt (causalismo clásico) con su separación de lo físico y lo psíquico y el concepto de acción tampoco puede extraerse de la ontología, como comúnmente se sostiene que Welzel (finalismo) intentó demostrar con su punto de partida desde la finalidad del actuar humano, sino que, para llegar al concepto de acción, lo decisivo es interpretar la realidad social, hacerla comprensible en la medida en que está relacionada con el derecho penal… Por tanto, un concepto jurídico-penal de acción debe combinar sociedad y derecho penal.[439]

Jakobs ha dado dos definiciones de acción la primera referente a la evitabilidad de la acción, así dicho autor señaló "… acción es expresión de un sentido; esa expresión de sentido consiste en la causación individualmente evitable, esto es, dolosa o individualmente imprudente, determinadas consecuencias; son individualmente evitable aquellas causaciones que no se producirían, si concurriese una motivación dominante dirigida a evitar las consecuencias".[440]

Mientras que la segunda es una definición funcional y material, en la cual además de tomar en cuenta el resultado individualmente evitable, agrega lo objetivamente imputable, evitable y culpable, pareciera que está definiendo al delito en su totalidad, así para Jakobs acción es:

> …un concepto de acción que almacene el programa completo del Derecho penal debe ser ampliado hasta la culpabilidad. Acción es convertirse a sí mismo, en culpable; formulando de otro modo: acción es la asunción culpable de la competencia por una lesión de la vigencia de la norma. Este concepto de acción -y solo este- es más que un concepto auxiliar jurídico-penal, es el concepto de aquel comportamiento que hace necesaria la imposición de una pena. Los conceptos que se ubiquen por debajo de este nivel acaso abarcan situaciones provisionales. Sólo si se extiende el concepto hasta la

[439] Jakobs, Günther, *Estudios de derecho*…, *cit*. p. VII.
[440] Jakobs, Günther, *Derecho penal general*…, *cit*., pp. 174 y 177.

culpabilidad, adquiere un contenido vinculante desde el punto de vista del derecho penal…[441]

Para Jakobs no existe una diferencia sustancial entre acción y omisión, por lo que ambos términos los engloba en el de comportamiento, lo cual se ve reflejado en la siguiente idea:

> ... el derecho penal moderno no toma como punto de referencia movimientos corporales de individuos o la ausencia de los mismos, sino el significado del comportamiento de personas, con lo cual la diferenciación entre movimiento y no movimiento es solamente técnica. El concepto penal clave es el de deber, y la distinción entre acción y omisión afecta a una cuestión secundaria, a como hay que organizar para satisfacer el deber partiendo del –causal- estado actual…[442]

Asimismo, en el funcionalismo radical o sistémico existe un concepto que abarca las acciones dolosas y las culposas, al cual se le ha denominado: La causación del resultado individualmente evitable. Por lo que Jakobs ha señalado:

> … La causación del resultado individualmente evitable es el supraconcepto que engloba el actuar doloso e (individualmente) imprudente. El conocimiento de la ejecución de la acción y en su caso de sus consecuencias (en el dolo), o la cognoscibilidad individual (en la imprudencia), como condiciones de la evitabilidad, pertenece a la acción, y por tanto, al injusto…[443]

B. Tipicidad

Para Jakobs los elementos de la acción son al mismo tiempo elementos del tipo penal, entendiendo por éste como elemento del delito a aquello que "describen configuraciones de mundo que defraudan expectativas, realizadas por los sujetos".[444]

Para esta sistemática el tipo tiene dos clases de elementos: objetivos y subjetivos, los primeros constituyen la parte externa del delito como actividad corporal, y son los siguientes:

1. Elementos de la conducta;

---

[441] *Ibídem*, p.124.
[442] Jakobs, Günther, Acción y omisión en Derecho penal, trad. por Luis Carlos Rey Sanfiz y Javier Sánchez Vera, Bogotá, Centro de Investigación de Derecho Penal y Filosofía del Derecho de la Universidad Externado de Colombia, 2000.
[443] Jakobs, Günther, Derecho penal…, *op. cit*., p. 174.
[444] *Ibídem*, p. 200

2. Elementos de la autoría;
3. Resultado;
4. Causalidad, y
5. Elementos normativos

Al igual que Roxin y Díaz Aranda, Jakobs ubica la imputación objetiva dentro de la tipicidad, dentro del tipo objetivo, así existe una imputación objetiva del comportamiento, y una imputación objetiva del resultado; en cuanto a la primera Günther Jakobs señala que la imputación objetiva del comportamiento es una imputación vinculada a la sociedad concreta, por lo tanto, señala dicho autor que se debe de tener en cuenta el estadio de desarrollo alcanzado por la sociedad concreta, por lo que dependiendo del contexto social se podrá o no imputar objetivamente un determinado comportamiento a una persona.[445]

La imputación objetiva se integra de cuatro instituciones:

a) Riesgo permitido
b) Principio de confianza
c) Prohibición de regreso
d) Competencia de la víctima

a) Por lo que hace al riesgo permitido, esta institución refiere a la igualdad de las personas, implicando una libertad de acción a todas las personas iguales, el riesgo permitido, a diferencia de cierto sector doctrinal que se basa en posibilidades estadísticas de lesión, Jakobs lo hace desde el punto de vista normativo, como toda su teoría, así, entiende al riesgo permitido como el "estado normal de interacción, es decir, como el vigente status quo de libertades de actuación, desvinculado de la ponderación de intereses que dio lugar a su establecimiento…".[446]

En este sentido Jakobs señala "… los comportamientos que crean riesgos permitidos no son comportamientos que hayan de ser justificados, sino que no realizan tipo alguno".[447]

Por lo que hace al riesgo permitido, Jakobs señala que:

> …no forma parte del rol de cualquier ciudadano eliminar todo riesgo de lesión de otro. Existe un riesgo permitido…Y es que la sociedad no es un mecanismo cuyo único fin

[445] Jakobs, Günther, Moderna dogmática… *op. cit*., p. 206, el autor señala una serie de ejemplos en el cual se puede o no imputar objetivamente el comportamiento a una persona dependiendo del contexto social.
[446] Suárez González, Carlos y Cancio Meliá, *La reformulación de la tipicidad a través de la teoría de la imputación objetiva, estudio preliminar en Günther Jakobs, la imputación objetiva en derecho penal, op. cit*. pp. 71 y 72.
[447] Jakobs, Günther, *La imputación objetiva en derecho penal, op. cit*., p. 123

> sea ofrecer la máxima protección a los bienes jurídicos, sino que está destinada a posibilitar las interacciones y la prohibición de cualquier puesta en peligro, sea de la índole que sea, haría imposible la realización de cualquier comportamiento social, incluyendo también los comportamientos de salvación…El Derecho no puede desvincularse de la evolución de la sociedad en la que ha de tener vigencia.
>
> El riesgo permitido está, y siempre estuvo, presente en todos los ámbitos vitales; no es hijo de la técnica. En este sentido, por ejemplo, el trato de los padres hacia los hijos no puede ser asumido sin que haya riesgos permitidos; poner a salvo a los niños frente a todo tipo de peligros es imposible…[448]

Para Jakobs la respuesta está dada por la defraudación de las expectativas del rol. La persona es un ente portador de roles (papeles sociales: maestro, médico, padre, carnicero etc.). el poder punitivo garantiza la seguridad de las expectativas conforme a dichos roles, es decir, que el maestro no corrompa a los niños, que el médico no mate a sus pacientes, que el padre no abandone a sus hijos, que el carnicero no venda carne podrida, etc., cualquier resultado lesivo que se produzca sin violar las expectativas correspondientes al rol no sería imputable objetivamente a los agentes…[449]

b) Por lo que hace al principio de confianza dicho autor señala: "…con el comportamiento de los seres humanos se entrelazan, no forma parte del rol del ciudadano controlar de manera permanente a todos los demás; de otro modo, no sería posible la división de trabajo". Existe un principio de confianza.

> …En determinados ámbitos —pero sólo en determinados ámbitos— también se puede vincular el principio de confianza a la idea de protección de bienes jurídicos…[450]

Resulta controvertida la solución a que llega Jakobs en el siguiente caso:

Un estudiante de biología gana algún dinero trabajando por las tardes como camarero, cuando se le encarga servir una ensalada exótica descubre en ella una fruta de la que sabe por sus estudios que es venenosa. De todos modos sirve la ensalada.[451]

En este supuesto para el creador del funcionalismo sistémico no se le podría imputar objetivamente dicha conducta, pues, ni siquiera omitió un deber que conforme a su

[448] Jakobs, Günther, Moderna dogmática…, *cit*., pp. 213 y 214.
[449] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia Alejandro, Slokar, Alejandro, *op. cit*., p. 355.
[450] Jakobs, Günther, Moderna dogmática…, *op. cit*., p. 215.
[451] Jakobs, Günther, La imputación objetiva…, *op, cit*., p. 63.

competencia, a su rol, se espere de él, en efecto los conocimientos especiales no forman parte de su rol, dado que ni siquiera se han elevado los niveles de riesgo permitido, pues, respecto de dichos conocimientos no hay obligación de adquirir o de mantener, se trata de pura subjetividad, y nada más.[452]

Sin embargo, como lo mencionaremos en el apartado correspondiente, no compartimos su opinión, pues, consideramos que los roles son dinámicos y no estáticos, razón por la cual, el camarero si se le puede imputar objetivamente su conducta, (así como el resultado de muerte), lo que está por verse es si se le puede imputar a título de autor o partícipe, pues, es cierto, que la persona no está obligada a tener conocimientos especiales, pero, si los tiene, los deberes de su rol cambian, y se le debe imputar penalmente, en razón de los mismos.

El principio de confianza está basado en el principio de autorresponsabilidad, así una vez que la persona sabe su ámbito de competencia, entonces cada uno conoce sus deberes, por lo que es probable que los interactuantes esperen uno de otro, que cumplan con su deber o deberes, por lo que se tiene la confianza en que una persona determinada no cometa delito, sin embrago, ya señalamos que en México, no podríamos sostener ese principio de confianza, al menos, respecto a una gran cantidad de personas, en todo caso el principio de confianza favorece al reparto de tareas; así, Jakobs respecto al principio de confianza, refiriéndose a la división social de trabajo, ha expresado lo siguiente:

> … cuando el comportamiento de los seres humanos se entrelaza, no forma parte del rol del ciudadano controlar de manera permanente a todos los demás; de otro modo no sería posible la división del trabajo.[453]

De ahí la conocida frase de Jakobs “no todo es asunto de todos”.

Jakobs refiriéndose a dicho principio señala:

> “… la razón fundamental estriba en que los demás son, a su vez, sujetos responsables…El principio de confianza puede presentarse bajo dos modalidades. En primer lugar, se trata de que alguien, actuando como tercero genera una situación que es inocua siempre y cuando el autor que actué a continuación cumpla con sus deberes. En este caso, la confianza se dirige a que el autor realizará su comportamiento de modo correcto…En segundo lugar la confianza se dirige a que una determinada situación

[452] *Ibídem*, p. 138.
[453] Jakobs, Günther, *La imputación objetiva… op, cit*.

existente haya sido preparada de modo correcto por parte de un tercero, de manera de que quien haga uso de ella, el potencial autor, si cumple con sus deberes no ocasiona daño alguno. De nuevo un ejemplo: el cirujano confía en que el material que utiliza en la operación haya sido convenientemente esterilizado.

El principio de confianza está destinado a hacer posible la división del trabajo; por consiguiente, concluye cuando el reparto de trabajo pierde su sentido, especialmente cuando puede verse que la otra parte no hace, o no ha hecho, justicia a la confianza de que cumplimentará las exigencias de su rol. En tales casos, ya no resulta posible repartir el trabajo para alcanzar un resultado exitoso. A modo de ejemplo: Ya no se confía en quien de modo evidente se halla en estado de ebriedad o, en el seno de un equipo, en el colega que de manera evidente se halla inmerso en un error…"[454]

c) Por lo que hace al principio de prohibición de regreso Jakobs señala:

"… la comunidad con otro, siempre es una comunidad limitada. Por tanto, si el otro se comporta incorrectamente, sólo se puede recurrir al primero, si esa comunidad también se extendía a la conducta incorrecta; en caso contrario, queda excluida la responsabilidad del primero: prohibición de regreso. Si el otro coincide con la última, también aquí se podrá hablar de un actuar a propio riesgo".[455]

Así, Jakobs señala que:

"…el carácter conjunto de un comportamiento no puede imponerse de modo unilateral-arbitrario. Por tanto, quien asume con otro un vínculo que de modo estereotipado es inocuo no quebranta su rol como ciudadano, aunque el otro incardine dicho vínculo en una organización no permitida. Por consiguiente, existe una prohibición de regreso, cuyo contenido es que un comportamiento de modo inocuo no constituye participación en una organización no permitida...se trata de casos en los que un autor desvía hacia lo delictivo el comportamiento de un tercero que *per se* carece de sentido delictivo. Ejemplos: el autor compra una barra de pan para envenenarla; o el autor toma como pretexto un juicio seguido en contra de un correligionario suyo para asesinar al Ministro de justicia; o el autor va en taxi de X a Y para cometer en Y un asesinato. En todos estos casos, se parte de la base de que el respectivo tercero —el panadero, el presidente del Tribunal, el conductor del taxi— conoce lo que va suceder. Estos casos se pueden intentar solucionar partiendo del hecho de que elementos tan cotidianos como un elemento o algo que pueda definirse arbitrariamente como motivo de un delito,

[454] Jakobs, Günther, *Moderna dogmática… op, cit*., p. 215.
[455] Jakobs, Günther, *"Imputación jurídico-penal", en Problemas Capitales del derecho penal moderno*, trad. de Javier Sánchez-Vera, Gómez-Trelles, Argentina, Editorial Hammurabi, 1998, pp. 43 y 44.

o una posibilidad de transporte, siempre están disponibles, de modo que la prohibición de este tipo de aportaciones no es susceptible de evitar, de hecho, el comportamiento del autor…y he aquí el punto decisivo la aportación del tercero no sólo es algo común, sino que su significado es de modo estereotipado inocuo…El autor no puede por su parte modificar esta definición del significado del comportamiento, ya que en todo caso, el tercero asume con el autor un comportamiento común limitado y circunscrito por su propio rol; comportamiento común del que no forma parte un delito".[456]

…a diferencia de lo que sucede respeto al principio de confianza, la prohibición de regreso rige incluso cuando la planificación delictiva de la otra persona es palmaria, y ello porque se trata de casos en los que un comportamiento estereotipado carece de significado delictivo. Por tanto está permitido prestar a un vecino una herramienta común aun cuando se sepa que éste pretende usarla para destruir con ella una cosa ajena…[457]

…los límites de la prohibición de regreso pueden ser discutidos, sin embargo, este principio ha de ser aceptado por quien pretenda seguir garantizando que la libertad de perseguir los respectivos fines propios no se ahogue en la masa de los posibles contactos sociales. Una sociedad que está necesitada de que se ofrezcan prestaciones estereotipadas, más aun, que requieren en general la existencia de condiciones estereotipadas del comportamiento social no puede renunciar a una prohibición de regreso…[458]

d) Por lo que hace a la competencia de la víctima, Jakobs señala que:

…puede que la configuración de un contacto social competa no sólo al autor sino también a la víctima, incluso en un doble sentido: pueda que el propio comportamiento de la víctima fundamente que se le impute la consecuencia lesiva, y puede que la víctima se encuentre en la desgraciada situación de hallarse en esa posición por obra del destino por infortunio. *Existe por tanto una competencia de la víctima…*[459]

…La competencia de la víctima por su comportamiento es algo conocido: el caso más conocido es el del consentimiento. Pero también el infortunio de la víctima se reconoce a veces como una posibilidad de explicación: tratándose de un curso lesivo no cognoscible para ninguno de los intervinientes, sólo queda la desgracia como explicación. Sin embargo, con lo dicho no se agota aun este ámbito. Incuso el autor

[456] Jakobs, Günther, *Moderna dogmática*…, *op. cit*., pp. 216 y 217.
[457] *Ibídem*, p. 217.
[458] *Ibídem*, p. 217.
[459] *Ibídem*, pp. 217 y 218.

que es conocedor de las consecuencias lesivas de su comportamiento puede afirmar frente a la víctima que dichas consecuencias son asunto de ella cuando el autor se ha comportado conforme a su rol…[460]

…del mismo modo que en el ámbito de la responsabilidad del autor ha de partirse no de un suceso psíquico, sino de algo normativo, del quebrantamiento del rol, también en el lado de la víctima, lo decisivo está en determinar sí la víctima ha desempeñado el rol de víctima o precisamente, el rol de alguien que configura la situación, es decir, de quien actúa a propio riesgo. En su núcleo, la perspectiva normativa en el lado de la víctima constituye una noción tan asentada como lo es el punto de vista normativo en el lado del autor…[461]

En resumen, el profesor Jakobs señala:

…queda esbozado el traslado de la idea del comportamiento social, como comportamiento vinculado a roles, a cuatro instituciones jurídico-penales: (1) riesgo permitido, (2) principio de confianza, (3) prohibición de regreso y (4) competencia de la víctima. En este marco, en el que tan solo se tratan de asentar los fundamentos, queda sin discutir la cuestión acerca de sí sólo son relevantes las cuatro instituciones mencionadas o sí, por el contrario, sería más conveniente fragmentarlas más, al igual que queda sin discutir la cuestión acerca de sí la subdivisión presentada es necesaria o si cabe contentarse con un menor nivel de detalle. En todo caso, los fundamentos del edificio de la imputación objetiva quedan delimitados…[462]

Para Jakobs la imputación objetiva se excluye cuando:

- "La conducta puede mantenerse, por su modalidad y la magnitud del peligro que entraña, dentro del riesgo permitido"
- "La conducta puede ser en sí misma inocua y desviada arbitrariamente por otra persona en un sentido delictivo".
- "la compensación de la conducta peligrosa puede ser asunto de un tercero"
- "puede que la consecuencia dañosa incumba a la víctima misma por su propio comportamiento, sencillamente , porque ella tenga que soportar la desgracia".[463]

[460] *Ibídem*, p. 218.
[461] *Ibídem*, p. 220.
[462] Jakobs, Günther, *Moderna dogmática*…, *op. cit*., p. 221.
[463] Jakobs, Günther, *Estudios de derecho penal*…, *op. cit*., pp. 221 y 222.

Respecto a la Imputación objetiva del resultado o realización del riesgo Cancio Melía señala que "… Solo podrá considerarse el resultado consecuencia de conducta típica cuando ésta aparezca como el factor causal determinante del resultado."[464]

C. Antijuridicidad

El funcionalismo radical utiliza una idea de antijuridicidad social y reconocen un concepto unitario de la antijuridicidad por consiguiente las causas de justificación son todas aquellas que se encuentran en todo el ordenamiento jurídico.

Define al ilícito con referencia al modelo de sociedad con el que se cuente, aunque un concepto general de una conducta injusta es la "…acción no tolerable socialmente", a la inversa, un comportamiento justificado es un comportamiento "aceptado como socialmente soportable…"[465] "…injusto es el comportamiento típico evitable (doloso o imprudente) que no está justificado",[466] en ese sentido, el profesor de Bon "concibe al injusto no como expresión material de daño a bienes jurídicos, sino como negación y puesta en duda de la vigencia de las normas, esto es, en un sentido inmaterial y abstracto, de carácter comunicativo, demostrativo y simbólico"[467]

En el comportamiento antijurídico se carece del contenido recto de motivación, para lo cual solo se requiere la posibilidad del conocimiento de la norma, por lo que, si no se conoce la norma teniendo el deber de ello, eso no es una justificación de haber cometido una conducta típica y antijurídica, lo que traerá como consecuencia una falta de fidelidad al derecho.

Esta sistemática habla de dos aspectos de la antijuridicidad, uno objetivo y el otro subjetivo, el primero, abarca la ejecución de la acción, lo que no queda claro si abarca también las consecuencias de la acción que eran evitables. Mientras el aspecto subjetivo exige el dolo de justificación.

Jakobs clasifica las causas de justificación en tres principios:

"a) principio de responsabilidad

---

[464] Cancio Melía, Manuel, *Líneas básicas de la imputación objetiva*, México. Ángel editor, México, 2000, p. 98.
[465] Cfr. Jakobs, Günther, *Derecho penal, parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, 2ª. edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 1997, pp. 190 y 419.
[466] *Ibídem*., p. 598.
[467] Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.*, pp. 210 y 211.

b) Principio de la definición de intereses por parte de la propia víctima

c) Principio de solidaridad…"[468]

D. Culpabilidad

Jakobs fundamenta la culpabilidad en las exigencias de prevención general desvinculada de la idea de poder actuar de otro modo[469], así para Jakobs la culpabilidad viene fundada y limitada a partir del fin preventivo general de la pena; esa prevención es de carácter positivo y preferencial en la medida en que se materializa en el ejercicio de la fidelidad al Derecho[470].

La culpabilidad selecciona cual es la condición jurídico penalmente relevante del acto del agente causante de la defraudación de las expectativas normativas. Y como ya se expresó esa condición seleccionada se produce por un defecto en la motivación del autor, y es por ello lo que permite imputarle la conducta defraudadora de las expectativas normativas,[471]la imputación de la conducta no depende de un dato psicológico del autor sino del incumplimiento de alguna exigencia decisiva normativa que la sociedad le ha atribuido.

2. Crítica al Sistema Funcional Normativista de Jakobs

La norma entendida como expectativa de que se comporten conforme a derecho, tiene sentido en un país como Alemania donde la comisión de delitos es baja, sin embargo, como refiere el creador de la sistemática funcional social, Díaz Aranda, en México no se puede aseverar que se tenga la expectativa de que gran parte de las personas se comporten conforme a derecho.[472]

Zaffaroni señala que Jakobs normativiza el rol (papel social y, por ende, en todos los casos considera que el autor se haya en posición de garante respecto del bien jurídico. La posición de garante es un criterio de imputación propio de las omisiones porque los tipos omisivos no imputan objetivamente todo lo que no impedimos, sino sólo lo que no impedimos cuando tenemos el especial deber de hacerlo, derivado de que estamos en esa particular posición de garante (el médico tratante, el funcionario encargado de vigilar

[468] Cfr. Jiménez Martínez, Javier, *La teoría del delito*…, *cit*., p. 892.
[469] Pablos de Molina, Antonio García, *op. cit*., p. 640.
[470] Cfr. Sánchez Herrera, Esiquio Manuel, *op. cit.*, p.211.
[471] *Ídem*.
[472]Dicha aseveración fue realizada por Enrique Díaz-Aranda al creador del funcionalismo radical Günther Jakobs, en un congreso internacional.

presos, el salvavidas en la playa, etcétera). Con la normativización de los roles, Jakobs, extiende el criterio de imputación de los tipos omisivos a los activos.

En el plano jurídico tampoco es sostenible la existencia de una posición de garante respecto de la vida ajena, más allá de la impuesta por la norma, perceptiva que se deduce del tipo de omisión de auxilio y que, justamente por ello, no es una posición de garante sino una pauta general de solidaridad social.[473]

Otra crítica que realiza Zaffaroni al funcionalismo radical de Jakobs consiste en que existe un falso concepto sociológico del rol, así manifiesta que:

> … Los roles en sociología se definen como los comportamientos esperados de una persona que adquiere un estatus particular, es decir, según la posición de esa persona en un grupo o de un grupo en relación con otros. Pero los roles en sociología son dinámicos: a lo largo del día muchas veces cambiamos de rol (las telenovelas se nutren de ese material). Además, no solo hay roles lícitos sino también ilícitos, como el del vendedor de tóxicos prohibidos el pasador de juego, etc. Pero esta tesis no recoge los roles de la sociología, sino que los toma como estáticos y además, no toma en cuenta los roles prohibidos. Ello le impide ver que quien mata a otro no defrauda el rol de buen ciudadano, sino que asume el rol de homicida. Juridizar todos los roles ilícitos no es más que *confundir roles con deberes* jurídicos, con lo cual se desvirtúa el concepto de rol y al mismo tiempo se pretende meter toda la costumbre dentro del Derecho penal…[474]

Asimismo, Zaffaroni critica la teoría Jakobsiana, puesto que no está de acuerdo con el congelamiento de los roles propuesto por el profesor de la universidad de Bonn, señalando que las extrañas soluciones a diversos casos propuestos por Jakobs:[475]

> "…obedecen, precisamente, al congelamiento que hace este autor de los roles sociales, con lo cual termina manejando un concepto de rol congelado, que no es el de la sociología y, por ende, el mundo real. Aplicando estrictamente la teoría sociológica de los roles (siempre dinámicos) resulta que el rol banal del buen vecino que enciende la luz del frente de su casa para evitar que sus vecinos tropiecen o sean asaltados deja de ser banal cuando la enciende para iluminar a su vecino escondido en la sombra y

[473] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia Alejandro, Slokar, Alejandro, *Manual de Derecho penal mexicano*, *cit*., p. 356.
[474] *Ídem*.
[475] *Ibídem*, p. 354. En donde, entre otros, cita el siguiente ejemplo mencionado por Jakobs: El "caso del camarero que, siendo biólogo, se percata de que la fruta que sirve es venenosa y, sin embargo, no se abstienen de servirla, sosteniendo que no puede imputarse en razón de que no viola su rol de camarero, pues el conocimiento de que dispone es irrelevante por no pertenecer a éste (sic) rol".

hacer un aporte causal indispensable a la banda de asesinos que lo persiguen para matarlo…Esto es así porque los roles son banales en abstracto, pero siempre se asumen en circunstancias concretas y en éstas pueden no ser inocuos. Pero lo que sustancialmente pasa por alto esta tesis es que *cuando el agente asume el dominio del hecho de un injusto penal, cambia su rol.* … El error fundamental de esta teoría es que no llega a reconocer que en esos casos los *roles banales* no son más que disfraces *que* ocultan los roles reales de homicida…[476]

Zaffaroni realiza una última crítica a la teoría de Jakobs, al señalar que:

… En apariencia, el criterio limitativo en función de los roles es reductor del poder punitivo. Pero no cualquier reducción del poder punitivo es racional, y la pretensión de que todo el que actúa conforme a su rol no sea objetivamente imputable es irracionalmente reductora del poder punitivo, pues *es altamente reforzadora de su violencia y selectividad,* porque se traducirá en una impunidad casi reservada a los funcionarios estatales que ejercen las peores violencias, en particular cuando por limitarse a sus roles formales en circunstancias cambiantes, asumen roles ilícitos. No puede ignorarse que la violencia estatal masiva del siglo XIX se ejercía en forma personalizada, pero la actual se lleva a cabo mediante cuidadosos repartos de roles, llegándose al extremo en que ninguno ve a los muertos, que se limitan a cifras, hasta medirse por su número los avances en una guerra. Las mayores violencias que se ejercen hoy mediante el reparto de roles en abstracto inocuos y en concreto homicidas y genocidas. Vender gas para fumigar es un rol banal, pero venderlo a la SS o una banda terrorista no es para nada banal porque, por cierto, son dos roles diferentes…[477]

Otra critica que se le hace a esta sistemática penal es que Jakobs formula un concepto de culpabilidad como resultado de la imputación jurídico penal, pero entonces resulta que la imputación se explica por la culpabilidad y la culpabilidad por la imputación, es decir es un razonamiento circular.[478]

VI. Sistema Racional-final, teleológico o funcional de Roxin

Es un sistema abierto donde la política criminal interpreta las normas penales e incluso da contenido a los elementos del delito, dándole mucha importancia a la pena la cual tiene fines preventivos genéricos y especiales.

---

[476] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia Alejandro, Slokar, Alejandro, *Manual de Derecho penal mexicano, parte general*, primera edición, editorial Porrúa, México, 2013, pp. 356 y 357.
[477] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia Alejandro, Slokar, Alejandro, Manual de Derecho penal mexicano, parte general, primera edición, editorial Porrúa, México, 2013, p. 357.
[478] Schüneman, B., citado por Pablos de Molina, Antonio García, op. cit. p. 641.

1. *Fundamentos y estructura*

Roxin es el creador de esta sistemática, la cual retoma los puntos de partida neokantianos y neohegelianos, quienes orientaban su pensamiento a los valores culturales, por lo que este autor considera que la formación del sistema jurídico penal debe de guiarse por las finalidades del derecho penal, las cuales consisten en la política criminal de la "moderna" teoría de los fines de la pena, rechazando el punto de partida del sistema finalista consistente en la formación del sistema jurídico penal vinculado a realidades ontológico previas (acción, causalidad, estructuras lógico-reales, etcétera).[479]

Si bien es cierto que lo filosófico es la base de esta sistemática, no es lo más importante, sino resolver los problemas del derecho penal con base en los fines de política criminal, lo que advierte Roxin cuando afirma que:

> …Kant y Hegel son los filósofos alemanes más significativos para el Derecho Penal, sin embargo, el trasfondo filosófico no es lo trascendental. Los filósofos no pueden resolver problemas del derecho penal y por ello lo decisivo en mi forma de pensar es la base de carácter político criminal. ¿Qué quiero decir con esto? Se tiene que reflexionar sobre cómo podemos construir una sociedad en la que las personas puedan convivir libremente y en paz; es decir, sin violencia y protegiendo los derechos humanos. Esa es una tarea que ni Kant ni Hegel pudieron solucionar hace 200 años. Es algo que tiene que ser solucionado en nuestros días con nuestros métodos según nuestras normas.[480]

En este sentido, el objeto principal de la política criminal es cómo debe de procederse con personas que han infringido las básicas de la convivencia social, dañando o poniendo en peligro a los individuos o a la sociedad.[481]

> … Por una parte se basa como ciencia en los conocimientos objetivos del delito en sus formas de manifestación empíricas y jurídicas; por otra, quiere como una forma de la política establecer determinadas ideas o intereses, trata como teoría de desarrollar una estrategia definitiva de la lucha en contra del delito. Pero la realización práctica es, como también sucede en la política a menudo, más dependiente de las realidades preestablecidas que de su conceptualización. Probablemente se explica por esa posición ambigua que todas las tesis de la política criminal son aparentemente discutibles y que a menudo la dirección predominante cambie…[482]

---

[479] Roxin, Claus, Derecho penal…, *op. cit*., p. 203.
[480] Entrevista realizada al Maestro Claus Roxin por el Dr. Raúl Pariona Arana de alerta informativa.
[481] Roxin, Claus, Política criminal…, *op. cit*., p. 9.
[482] *Ídem*.

Así, Hans Heinrich Jescheck, señala que:

> … El concepto de delito debe, de otro lado, concordar con el *fin y los medios del Derecho Penal.* Fin del Derecho Penal es la protección de la convivencia comunitaria frente a infracciones graves del Derecho… El principal medio de que se sirve es la pena, que consiste en la conminación e imposición de un mal merecido en atención a la gravedad de la lesión del Derecho, y tiene como fin el mantenimiento del orden jurídico… De ahí se deriva, en primer lugar, lo siguiente: quien actúa correctamente no puede ser castigado…[483]

El funcionalismo, al analizar el delito, continúa observando las mismas características que del delito sostuvo el sistema clásico, neoclásico y el finalismo, como lo son la tipicidad, antijuridicidad y la culpabilidad, haciendo la precisión que Roxin amplió el ámbito de la culpabilidad a una categoría llamada responsabilidad, donde incluye la culpabilidad y agrega la necesidad de la pena. De este modo, la culpabilidad y las necesidades de prevención (especial o general) se limitan recíprocamente y sólo conjuntamente dan lugar a la "responsabilidad" personal del sujeto, que desencadena la imposición de la pena.[484]

Sin desconocer cuestiones ontológicas como la causalidad, Roxin fundamenta su teoría en la función social, en el fin del Derecho penal y de la pena, y construye el sistema basándolo en las decisiones valorativas y político criminales que se ubican detrás de los fines. Así, las categorías de conducta típica y antijurídica (injusto) se construyen de acuerdo con la función que tiene encomendada el derecho penal, siendo muy importante de destacar que la principal función que tiene el derecho penal es la protección de bienes jurídicos;[485] mientras que la culpabilidad (parte integrante de lo que denomina responsabilidad) se edifica con base en el fin de la pena,[486] de esta forma, Claus Roxin intenta desarrollar un sistema abierto del derecho penal.

Como se puede observar, Roxin se opuso al pensamiento de von Liszt, quien dijo que el derecho penal "es la infranqueable barrera de la política criminal", toda vez, que para el primero de los citados, el derecho penal debe, sin duda, su nacimiento a las finalidades

---

[483] Jescheck, hans-Heinrich, *cit*., p. 266.
[484] Roxin, Claus, Derecho penal…, *cit*., p.204.
[485] Roxin señala que el Derecho penal tiene como función asegurar a los ciudadanos una vida en común que sea segura y pacífica, y más aún debe garantizar la libertad personal del mismo autor, Evolución y modernas tendencias… *op. cit*., p. 19.
[486] *Ídem.*

político-criminales del legislador, sólo puede ser entendido y correctamente interpretado como un instrumento para la realización de estas finalidades.[487]

Acorde al pensamiento de Roxin la política criminal es la fuente de la construcción penal, conceptual y sistemática .[488]

El aporte de la política criminal a la dogmática penal, es que la primera se basa en los problemas de la realidad, por lo que propone Roxin que primero se estudie el problema, se tomen decisiones preventivas, y después su incorporación en el derecho penal, es decir, la política criminal va del problema al sistema penal dotando de contenido a los elementos del delito, así como a la pena.

Las dos grandes consecuencias prácticas que la política criminal de los fines del derecho penal y de la pena proporciona a la dogmática penal en esta sistemática funcional teleológica, son: 1. La imputación al tipo objetivo,[489] y la categoría de la responsabilidad en vez de la de culpabilidad, en la que incluye ésta y la necesidad de la pena.[490]

A. Conducta

Roxin señala que un hombre habrá actuado si determinados efectos procedentes o no del mismo se le puede atribuir a él como persona, o sea como centro espiritual de acción, englobando por lo tanto, en lo que llama manifestación de la personalidad, el hacer o el dejar de hacer.[491]

Para poder considerar que alguien llevó a cabo una acción se requiere de una valoración del contenido consistente en que ha de podérsele imputar a alguien como conducta suya que parte de él o un no hacer.[492]

---

[487] *Cfr.* Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general*…, op. cit. pp. 223-227

[488] *Ídem*.

[489] Roxin y Jescheck consideraron oportuno retomar una construcción ya superada en el siglo XIX (imputación objetiva) para limitar el concepto del tipo mediante criterios jurídicos-normativos, en lugar de hacerlo con estructuras prejurídicas como ya en su día hizo Welzel al rechazar el concepto causal de acción e incluir en el tipo la voluntad de acción. H. J. Hirsch, H.J. El desarrollo de la dogmática penal, publicado en la obra: *Derecho penal. obras completas*, t. I, Buenos Aires, Pubinzal-Culzoni Editores, 1998, p. 21. Citado por Antonio García-Pablos De Molina, *op. cit*. p. 628.

[490] Roxin, Claus, Derecho penal…, *op. cit*., p. 204. El discípulo de Claus Roxin, Bernd Shünemann señaló que Roxín, para realizar la contribución a la imputación objetiva, tuvo que reunir los cuatro criterios correspondientes a Honig, Larenz, Engisch y Welzel. Véase Bernd Shünemann, Consideraciones sobre la teoría de la imputación objetiva, p. 75.

[491] Roxin, Claus*,* Derecho penal, parte general…, *cit.* p. 218.

[492] *Ídem.*

Entonces para Roxin esa unidad de acción, no es definida por algo empíricamente preexistente, como la causalidad, la conducta voluntaria o la finalidad, y que estaría por igual en la base de todas las manifestaciones de conducta punible, sino sólo por la entidad del aspecto valorativo. Por lo que esta categoría (la acción) se encierra un fin político criminal: con independencia de su apariencia externa y de las consecuencias causales de la presencia humana, al valorar algo como no-acción queda excluido todo lo que de antemano no es encuadrable en las categorías de lo jurídicamente permitido prohibido.[493]

La manifestación de la personalidad significa que es acción todo lo que se puede atribuir al ser humano como centro anímico espiritual de acción, y solo no habrá acción cuando existan efectos que partan de la esfera corporal en su aspecto somático, del hombre, o del ámbito material, vital y animal del ser, sin estar sometidos al control del yo, de la instancia conductora anímico espiritual del ser humano,[494] como podrá ser el caso de la vis absoluta, cuando la fuerza física irresistible proveniente de una persona física sobre un individuo provoca que se ocasione un hecho prohibido por el derecho penal, o si durante el sueño el individuo golpea en torno suyo y se verifica una lesión a un individuo, o en el caso de los actos reflejos, en estos ejemplos se dice que no hay acción porque las manifestaciones no son dominadas o dominables por la voluntad y la conciencia y por tanto no pueden ser calificadas como manifestaciones de la personalidad.[495]

B. Tipicidad

> … En el tipo se valora la acción desde el punto de vista de la necesidad abstracta de pena; es decir: independientemente de la persona del sujeto concreto y de la concreta situación de la actuación, una acción se declara punible para el caso regular (o sea, a reserva de especiales situaciones y circunstancias de la vida). El fin político criminal de dicha conminación penal abstracta es preventivo general: Al acogerse una determinada conducta en un tipo se pretende motivar al individuo para que omita la actuación descrita en el mismo (o en los delitos de omisión, para que lleve a cabo la conducta ordenada)…[496]

Como se mencionó uno de los grandes aportes de está sistemática fue el desarrollo de la imputación objetiva, [497] la cual constituye un criterio de interpretación y, por lo tanto,

---

[493] *Ídem*.

[494] *Ibídem*, p. 252.

[495] Ídem.

[496] Ibídem., p. 218.

[497] En México, Díaz Aranda le llama imputación normativa del resultado a la conducta, del mismo autor Roxin, Claus, Teoría del caso…, *op. cit*., pp. 119 y 120. Los casos de la "novocaína", "los pelos de cabra", "del farmacéutico" y "del ciclista" sirvieron de base para que Clauss Roxín elaborara su famosa teoría de la

se realiza una valoración jurídica, dicha imputación, que en un principio se creó para resolver los problemas que enfrentaba el finalismo, tratándose de las conductas típicas imprudentes, así como para solucionar los problemas que la pura relación de causalidad no podía hacerlo, es decir, en los delitos de resultado material, actualmente, para cierto sector de la doctrina, es aplicable a todos los tipos penales, tanto a delitos de resultado como a delitos de mera actividad u omisión, a delitos de lesión como a delitos que encierran peligro, y tanto a supuestos de consumación como también a supuestos de tentativa.[498]

En 1927, Karl Larenz hizo notables aportaciones a la Teoría de la imputación objetiva, donde distinguió entre imputación y causalidad,[499] señalando lo siguiente: "…cuando yo afirmo que alguien es autor de un suceso, quiero decir que este suceso es su propio hecho, con lo que quiero decir que para él no es la obra de la causalidad sino de su propia voluntad…[500]

De esta manera, en su "Escrito de Habilitación", Larenz retomó la idea de Hegel en el sentido de que un hecho debe imputarse en el grado y medida en que hubiera sido producto de su voluntad.[501]

En 1930, Honig decía que la ciencia del derecho penal no solamente debía importar la causalidad, sino que, adicionalmente, se tenía que discutir en torno a una determinada propiedad, correspondiente a las exigencias del orden jurídico: la imputación. Honig[502] basó su aportación tanto en la filosofía de Hegel como en las aportaciones de Karl Larenz. Por

imputación objetiva, véase a Bernardo Feijoo Sánchez, caso de "los pelos de cabra", en *Casos que hicieron doctrina en Derecho penal*, Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P. (coord.), Madrid, La Ley, 2011, p. 146.

[498] En ese sentido Reyes Alvarado, Yesid *Imputación objetiva*, 2a. ed. Santa Fe de Bogotá-Colombia, Themis, 1996. pp. 81 y 82.; Luzón Peña, Diego Manuel, conferencia "La imputación objetiva como elemento del tipo penal…" En la Universidad del Rosario, publicado el 1o. de marzo de 2015, video visto en YouTube el 30 de julio de 2015.

[499] Hirsh Hans, Joachim, "La regulación del estado de necesidad en el derecho penal", en Derecho Penal, obras completas, 1991, t. I, p. 123, nota 11. Asimismo, véase a Bernd Schünemann, "Introducción al razonamiento sistemático en derecho penal", en El sistema moderno del derecho penal: cuestiones fundamentales: estudios en honor de Claus Roxin en 50 aniversario, Madrid, Tecnos, 1991., t. I, pp. 284 y 288.

[500] Larenz, Karl citado por Enrique Bacigalupo, en Derecho penal, parte general, p. 192.

[501] Zaffaroni Raúl Eugenio, *Moderna dogmática del tipo penal*, pp. 38 y 39.

[502] Richard Martin Honig tuvo el mérito de distinguir entre el "juicio causal" y el "juicio de imputación", propiamente dicho. Decía que, en la ciencia del Derecho penal, no solamente debía importar la causalidad, sino que, adicionalmente, se tenía que discutir en torno a una determinada propiedad, correspondiente a las exigencias del orden jurídico: la imputación. Véase Claus Roxin, en *Reflexiones sobre la problemática de la imputación*, Problemas básicos del Derecho penal, trad. de Diego Manuel Luzón Peña, Editorial Reus, España, 1976, p. 128.

eso pensaba que cuando un hecho se ve como "obra de una persona" entonces le puede ser imputado al sujeto activo[503].

En atención a lo anterior, Quintino Zepeda señala que con esto Karl Larenz puso en cuestión el hecho de que la mera causación pudiera explicar coherentemente la imputación de un resultado.[504]

El juicio de imputación, según Honig, tenía que ser absolutamente independiente al nexo de causalidad. Imputable desde su perspectiva es aquel resultado que puede ser considerado como que ha ocurrido "sirviendo a los fines".[505]

En 1970, Roxin elaboró la "teoría de la imputación objetiva", donde retomó las aportaciones tanto de Larenz como de Honig.

Así, la teoría de la imputación objetiva, como elemento normativo del tipo penal, sin desconocer el aspecto ontológico de la causalidad entre acción y resultado, para imputar el resultado al autor de la acción, en el proceso de depuración y selección de los factores causales jurídicamente, utiliza criterios de carácter normativo extraídos de la propia naturaleza del derecho penal que permiten, ya en el plano objetivo, delimitar la parte de la causalidad jurídicamente relevante.[506]

En este sentido:

> …Algunos tipos hablan de causar o producir un perjuicio, ¿porque hay que pedir imputación objetiva?, porque los tipos penales utilizan no solamente elementos fácticos, sino que claramente hay elementos con un significado axiológico, o sea, valorativo y, por lo tanto, con un significado normativo, y que pretenden una determinada finalidad, un telos. Hay que hacer interpretaciones axiológicas y teleológicas de los elementos aparentemente fácticos que, al final, no son solamente fácticos, sólo son un criterio de interpretación a la imputación objetiva, que quede claro esto, interpretación restrictiva, con lo cual no se viola el principio de legalidad, de los requisitos objetivos del tipo conforme a criterios axiológicos o valorativos y teleológicos o finalistas…[507]

---

[503] Frisch Wolfgang, "La imputación objetiva: estado de la cuestión", trad. de Ricardo Robles Planas, en Sobre el estado de la teoría del delito (Seminario de la Universidad Pompeu Fabra), Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 23.
[504] Quintino Zepeda, Rubén, *op. cit*. p. 128.
[505] Schünemann, Bernd*, Consideraciones sobre la teoría de la imputación objetiva*, *cit.*, p. 73.
[506] *Cfr*., Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho penal, parte general*, México, Tirant lo Blanch, 2012, p. 229.
[507] Conferencia impartida por Luzón Peña, Manuel Diego, "La imputación objetiva como elemento del tipo del delito", *cit*.

La imputación objetiva (imputación normativa del resultado a la conducta, o imputación normativa de la conducta o del resultado al sujeto) está constituida por tres elementos: 1. La creación de un riesgo para el bien jurídico tutelado que no está permitido; 2. La realización de ese riesgo o peligro en un resultado, y 3. Que éste resultado esté dentro del ámbito de protección de la norma infringida,[508] estos son los criterios que hay que aplicar para, a partir del establecimiento de una conexión causal, imputar objetivamente, en el ámbito jurídico, un resultado a la persona que lo causó.[509]

1. La creación de un riesgo para el bien jurídico tutelado que no está permitido (criterio de la adecuación). Un resultado causado por el agente sólo se puede imputar al tipo objetivo si la conducta del autor ha creado un peligro para el bien jurídico no cubierto por un riesgo permitido.[510] Esta creación, de riesgo relevante para el derecho penal, es la adecuación del curso de los acontecimientos, es decir, existe una previsibilidad objetiva, esto junto con la idoneidad para poder producir un hecho típico, es lo que se conoce como peligrosidad, que es la creación de un riesgo relevante por parte de la acción. Aunque existe un sector de la doctrina,[511] que señala que el riesgo debe de ser mínimamente relevante, ya que a lo mejor ese riesgo está dentro del riesgo permitido, examinando si pese a que parecía un riesgo no permitido, éste está dentro de los márgenes permitidos, autorizándose la acción porque preponderan otros intereses que hacen que el riesgo se pueda permitir.[512]

Se puede advertir que el aumento del riesgo es un criterio que parte de una teoría que legitima la pena por vía de la prevención, se trata de un modo de derivar consecuencias para el tipo objetivo a partir de esta teoría de la pena. Así, señala Zaffaroni que: "Roxin, aunque reformula la norma deducida del tipo (*no matarás pasa a ser no aumentarás el peligro para la vida),* sigue teniendo como base el bien jurídico afectado…".[513]

Con la ayuda de este criterio "… se pueden resolver casos en los que no hay creación ni incremento del riesgo porque el resultado se hubiera producido igualmente aunque el autor hubiera actuado con la diligencia debida".[514]

---

[508] *Cfr*., Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., pp. 362-402. *Cfr*. Muñoz Conde Francisco y García Arán, Mercedes, *op. cit*. p. 229. Al riesgo permitido, por primera vez hizo referencia, en 1871, Karl Ludwing Von Bar, a la realización del riesgo en el resultado, hizo mención Max Ludwing Müller, en 1912, y Enrique Gimbernat hizo alusión al ámbito protector de la norma en 1966, y fue Roxin quien, en 1970, le dio unidad y sentido a la teoría de la imputación objetiva. Véase, Rubén Quintino Cepeda, *op. cit*., p. 70.
[509] Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *op. cit*. p.230.
[510] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., pp. 363 y 364.
[511] Luzón Peña, Diego Manuel, conferencia "La imputación objetiva como elemento del tipo del delito…", *cit*.
[512] *Ídem*.
[513] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia, Alejandro, y Slokar, Alejandro, *op. cit*., p. 358.
[514] Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *op. cit*., 230.

Algunos casos donde no se le podrá imputar objetivamente la conducta es tratándose de cursos causales anómalos con causas concurrentes, con causas que se adelantan unas a otras, ruptura del nexo causal, lo deja de discutir en la causalidad, hay que estudiarlo en la previsibilidad objetiva, en el riesgo para saber el mismo se creó o incrementó más allá de lo permitido.

Así, en el caso en que un recién nacido nace vivo, pero no viable, sin embargo, por negligencia del médico, o enfermera, el recién nacido fallece antes de lo esperado; de acuerdo a la imputación objetiva no podría imputársele el resultado, aquí, el autor, al llevar a cabo una conducta negligente en un enjuiciamiento ex ante, ha creado un riesgo para la vida del menor, pero como posteriormente se ha podido comprobar, no se ha realizado. Si se le imputara el resultado se le castigaría por la infracción de un deber, cuyo cumplimiento hubiera sido inútil[515] toda vez que realmente no se creó un riesgo relevante, por parte del médico o la enfermera, para el bien jurídico tutelado, que es la vida, pues, el menor, aun suprimiendo las conductas negligentes de dichos especialistas de la salud, fallecería.

Lo que es discutible, pues, no se puede renunciar al deber de cuidado que, en este caso, todo médico que práctica cualquier operación debe observar, por lo que dicho proceder negligente debería ser imputado objetivamente.

2. La realización de ese riesgo o peligro en un resultado, en este caso se requiere, además de la creación de un peligro no permitido, que el mismo repercuta sobre el resultado en su concreta configuración,[516] mientras que la falta de creación de peligro conduce a la impunidad, la falta de realización del peligro en una lesión típica del bien jurídico sólo tiene como consecuencia la ausencia de consumación, por lo que en su caso se puede imponer la pena de la tentativa. Si el resultado se presenta como realización de un peligro creado por el autor, por regla general es imputable, de modo que se cumple el tipo objetivo. Pero, no obstante, excepcionalmente puede desaparecer la imputación si el alcance del tipo no abarca la evitación de tales peligros y sus repercusiones.[517]

Este criterio:

> "… sirve para excluir la imputación de resultados que han sido consecuencia de cursos causales atípicos. Así, por ejemplo, es cierto que quien dispara contra otro crea un riesgo no permitido de producción de la muerte de éste —primer criterio—; pero si la víctima muere en un accidente de la ambulancia que lo llevaba al hospital, el sujeto que

[515] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., pp. 375 y 376.
[516] *Ibídem*, p. 375.
[517] *Ibídem*, pp. 363 y 364.

> le disparó no responderá del resultado muerte (homicidio consumado) porque éste no ha sido consecuencia del riesgo creado con el disparo".[518]

Al respecto, Zaffaroni comenta lo siguiente:

> … En este esquema, no sólo no hay imputación cuando no se creó un peligro, sino tampoco, cuando pese a haberse creado, el resultado no es realización de este riesgo. No habría peligro prohibido en el caso del pariente enviado a la tormenta, y en el del lesionado que muere por el incendio del hospital la muerte no sería realización del peligro creado por un disparo…[519]

3. El fin de protección o de evitación de la norma. Los penalistas alemanes destacan dicho término; uno de los primeros en utilizarlo fue Claus Roxin, aunque en fechas recientes dicho autor habla "del ámbito del tipo",[520] este requisito está constituido por la finalidad del tipo, la finalidad de la norma, por lo tanto, hay que constatar si la conducta o hecho encajan en el ámbito de protección de la norma, si en los delitos dolosos o imprudentes es lo que se quería evitar, es decir, la conducta o resultado que dicha norma pretende evitar, por lo que la creación de un riesgo jurídicamente relevante, el riesgo de la acción se realice precisamente en el resultado final producido o en el hecho finalmente ejecutado si es un delito de actividad, que no haya simplemente una peligrosidad ex ante, que la peligrosidad se consume en el resultado, algunos le llaman nexo de antijuridicidad.[521]

Hay que tomar en cuenta que:

> "… el ámbito de protección de un tipo, al que ha de orientarse la interpretación, no sólo puede determinarse mediante correspondiente bien jurídico, sino en su caso también y en la misma medida mediante requisitos específicos de la acción. Por ello, en derecho penal la interpretación teleológica no debería concebirse, como casi siempre se hace, como interpretación conforme al bien jurídico protegido, sino como interpretación conforme al ámbito de protección del correspondiente tipo…".[522]

Este criterio "… sirve para solucionar casos en los que, aunque el autor ha creado o incrementado un riesgo que se transforma en un resultado lesivo, éste no debe ser imputado al no haberse producido dentro del ámbito de protección de la norma…".[523]

---

[518] Muñoz Conde, Francisco, y García Arán Mercedes, *op. cit*., p. 230.
[519] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia, Alejandro, y Slokar, Alejandro, *op. cit*., p. 354.
[520] Luzón Peña, Manuel, Conferencia: *la imputación objetiva como elemento del tipo del delito*…, *cit*.
[521] *Ídem*.
[522] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., p. 305.
[523] Muñoz Conde, Francisco, y García Arán, Mercedes, *Derecho penal*… *op. cit*., 230.

Cuándo no habrá imputación objetiva, en los llamados cursos anómalos o irregulares derivados de un hecho doloso o imprudente. Hay que excluir la imputación objetiva porque no hay adecuación, es decir, no estamos ante un riesgo no permitido, como ya se mencionó, pero en otros casos, se niega que se realiza el peligro, en el resultado concreto, cuando por una herida que no es mortal, pero por falta de higiene se infecta y muere la persona, no ha habido realización en el resultado. Lo que ha sucedido es la falta de higiene en la persona, mas no el riesgo de la herida; no se le puede imputar el homicidio porque no ha habido realización del riesgo que parecía la conducta peligrosa.[524]

Otro caso, en los que el ámbito de protección de la norma requiere que se verifique cierto elemento que no está expresamente señalado en el tipo penal, lo sería el que ajustase su conducta a la literalidad del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, fracción I, el cual señala:

> … Será sancionado con las mismas penas del contrabando quien:
>
> I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder, por cualquier título, mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país…

Así, el tipo penal en estudio, contempla una conducta encaminada a sancionar las consecuencias de esa competencia desleal, en el caso, la tenencia de mercancías extranjeras de las que la autoridad hacendaria exige a su tenedor que cumpla los requisitos legales correspondientes.

> …Conforme al fin de protección de la norma, las mercancías a que alude el delito en estudio, deben ser auténticas, porque ese es el objeto de la protección del sistema jurídico fiscal, aduanal y de comercio exterior, pues la legislación está encaminada a regular la importación de mercancías extranjeras auténticas para lograr una competencia leal en el mercado y el sano desarrollo de la economía nacional, lo anterior, no obstante, que el tipo penal en estudio, tal y como está construido, no exige la calidad de “auténtica”, sin embargo, por un principio elemental, se trata de un elemento lógico que le subyace, porque es claro que la protección de la norma no recae sobre cualquier mercancía, sino solo en aquélla que cumpla con las condiciones exigidas por la norma, es decir, que se trate de mercancía extranjera auténtica.
>
> De no exigir esa calidad, véase los distintos escenarios que podrían presentarse:

[524] Luzón Pena, Diego Manuel, Conferencia: *La imputación objetiva como elemento del tipo del delito*…”, *cit*.

> Uno, que se tratara de mercancía extranjera, pero apócrifa; es decir, que aquélla se elaborará en una nación extranjera, pero ostentado falsificaciones de un producto auténtico de ese país; dos, que se tratara de mercancía maquilada en México, pero con falsificaciones de una mercancía extranjera auténtica para hacerla pasar como foránea. Así, es evidente que en ninguno de los dos supuestos podría aplicarse la sanción penal que establece el delito en estudio, porque la norma no podría sancionar la tenencia de una mercancía sin tener la plena certeza de que es auténtica y extranjera…[525]

Resultados diferidos en el tiempo. Cuando los resultados se dan después de mucho tiempo de que se cometió la conducta, como en los casos en que un sujeto contagia de sida a otro, y éste muere diez años después, ¿se le puede imputar el resultado?, ¿encajan en el fin de evitación?, estos casos se siguen discutiendo en la doctrina alemana.[526]

Así, Roxin señala tres hipótesis en los hechos dolosos donde el fin de protección de la norma no abarca a éstos, los cuales son:

> …La cooperación en una autopuesta en peligro dolosa…la puesta en peligro de un tercero consentida por éste y la imputación del resultado a un ámbito de responsabilidad ajeno…[527]

En este sentido, Roxin[528] señala que si el tercero se limita a participar en una autopuesta en peligro, pero quien verdaderamente se pone en peligro es la víctima, la conducta del tercero, por mucho que favorece la autopuesta en peligro, no es susceptible de imputación objetiva, el resultado finalmente producido no encaja en el fin de protección de la norma. Si, por el contrario, se pone en peligro a un tercero, heteropuesta en peligro aun con consentimiento del mismo, sí se van a imputar el resultado que sufre la víctima, y un último caso, si se pone en peligro a un tercero que consiente, pero éste tiene el mismo conocimiento del peligro que el autor, por tanto, no va a responder, no se le puede imputar.[529]

Sin embargo, Luzón Peña[530] señala que no basta con el conocimiento del peligro de la víctima, es necesario saber quién controla el curso del hecho, quién controla el riesgo, si

---

[525] Esos fueron los razonamientos que el Juez Decimosegundo de Distrito de Procesos Penales Federales en el Distrito Federal señaló al negar una orden de aprehensión.
[526] Luzón Peña, Manuel, conferencia: "la imputación objetiva como elemento del tipo del delito…", *cit*.
[527] Roxin, Claus, Derecho penal…, *cit*., p. 387.
[528] Citado por Luzón Peña, Manuel, conferencia: la imputación objetiva como elemento del tipo del delito…", *cit*.
[529] *Cfr*., Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*, pp. 387-402.
[530] Luzón Peña pone un ejemplo de los "surfistas" en Alemania, donde se suben al toldo de un vehículo manejado por un sujeto, y se deslizan desde arriba, en ese caso, quien tiene el control del curso del peligro es el conductor, entonces, a diferencia de Roxin, a pesar de que la víctima tiene pleno conocimiento del riesgo,

la víctima no controla el peligro, entonces hay una heteropuesta en peligro, y sí se le imputa al autor objetivamente el resultado.

Así, en el caso de que una persona en estado de ebriedad choque su vehículo y muera el acompañante que iba de copiloto, siendo que éste sabía plenamente que su amigo estaba en estado de ebriedad, y por lo tanto, se da una autopuesta en peligro por parte de la víctima, según el criterio de Roxin, no se le podría imputar el resultado, al conductor, de la muerte del copiloto; sin embargo, si atendemos al pensamiento de Luzón Peña, al conductor sí se le puede imputar el resultado de homicidio pues, no obstante, que la víctima conocía el peligro al igual que el conductor, quien tenía el "control" del curso causal del peligro era el conductor y no la víctima.

Analizando la autoría con una perspectiva funcionalista moderada; así como, funcionalista social, respecto del autor inmediato "quien ha ejecutado de mano propia y dolosamente el hecho, de todos modos es autor, aun cuando ha cometido el hecho por encargo y en interés de otro".[531]

Para este tipo de autoría es determinante la teoría del dominio del hecho (teoría final objetiva), consistente en que es autor aquel que tiene el manejo del hecho, el sí y el cómo del hecho) conforme al plan concreto del hecho, esta teoría se vincula a la imputación objetiva (imputación normativa del resultado a la conducta) tiene que haber una dominabilidad en el aspecto objetivo del tipo, la caída de un rayo no es dominable, se requiere la dominabilidad del curso causal.

Autor directo el que realiza la conducta, pero tenemos el autor directo que se vale de otro que no realiza conducta, en este caso también es autoría directa.

El autor mediato es quien actúa mediante otro que actúa atípicamente o justificadamente, y en algunos casos inculpablemente (no en todos los casos el autor tiene el dominio del hecho). Para fundamentar la responsabilidad de este autor, el funcionalismo teleológico, así como el funcionalismo social se basan en la doctrina del dominio del hecho, doctrina que también es aplicada para analizar la referida clase autor, sin embargo, en otros

dicho conductor se le puede imputar el resultado de lesión o muerte, y por lo tanto tendrá responsabilidad penal, conferencia: la imputación objetiva como elemento del tipo del delito…".

[531] Roxin, Claus, *Teoría del delito Funcionalista*, *cit*., p. 474. Dicha forma de resolver no siempre fue así pues, el propio Roxin señala que "en 1962, en el sonado caso Staschynski, se había condenado solamente por complicidad en un asesinato a un agente ruso, quien actuando por encargo del servicio secreto soviético, había matado a balazos a dos exiliados políticos en Munich (BGHSt 18, 87); y también criminales nazis, que habían quitado la vida con sus propias manos a otras personas, en su mayoría fueron sancionados penalmente sólo por complicidad cuando habían actuado en interés del gobierno de entonces…".

casos el actuante inmediato también es responsable por sí mismo como autor, como en el caso de que actúe en error de prohibición evitable, o bien, que actúe por órdenes dadas en el marco de un aparato de poder organizado, como se desprende, respectivamente, del BGH al dictar sus sentencias en "el caso del rey de los gatos (bghst 35, 347) y en "El caso del Consejo Nacional de Defensa".[532]

En la coautoría sí se trata de un delito propio, el tipo requiere un autor calificado, es necesario que éstos reúnan la característica típica, de esta forma, si no la reúne la persona o personas serían partícipes, en España se denomina partícipe necesario.

Señala el maestro Claus Roxin que:

> … En la delimitación entre coautoría y complicidad, el BGH sigue mucho menos la doctrina del dominio del hecho que en la autoría mediata. La jurisprudencia trabaja aquí con una teoría que yo denomino "teoría normativa de la combinación". Según ella para diferenciar entre autoría y participación se precisa una contemplación valorativa determinada por cuatro puntos de apoyo: el grado del interés en el resultado, la extensión de la participación en el hecho, el dominio del hecho o, por lo menos, la voluntad del dominio del hecho…"[533]

C. Antijuridicidad

Para esta sistemática se continúa hablando de una antijuridicidad forma y una material, así la formal se da cuando existe una conducta típica pero que no está amparada en una causa de justificación o causa de exclusión del injusto.

Mientras que la antijuridicidad material, o mejor dicho la conducta es materialmente antijurídica cuando existe una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales[534],

La diferencia entre antijuridicidad e injusto, radica en que la primera es una característica de la acción típica, cuando ésta está en contradicción con las prohibiciones y mandatos del Derecho penal (la valoración del objeto), mientras el injusto es la propia acción típica y antijurídica (el objeto valorado).

---

[532] Roxin, Claus, Teoría del delito funcionalista, *cit*., pp. 475 y 476.
[533] *Ibídem.,* p. 477.
[534] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*. 558.

D. Responsabilidad

En cuanto a la segunda gran innovación consistente en la categoría de la responsabilidad, la cual se compone de la culpabilidad y la necesidad de la pena, Roxin manifiesta, que "… mientras que con el predicado de la antijuridicidad se enjuicia el hecho desde la perspectiva de que el mismo infringe el orden del deber ser jurídico penal y que está prohibido como socialmente dañino, la responsabilidad significa una valoración desde el punto de vista del hacer responsable penalmente al sujeto…".[535]

> … El sujeto actúa culpablemente cuando realiza un injusto jurídico penal pese a que (todavía) le podía alcanzar el efecto de llamada de atención de la norma en la situación concreta y poseía una capacidad suficiente de autocontrol, de modo que le era psíquicamente asequible una alternativa de conducta conforme a Derecho…[536]

Los elementos de la culpabilidad son la imputabilidad, la consciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta.[537]

Verónica Román Quiroz señala que "… la exclusión de la culpabilidad, entonces, en él, no responde a los planteamientos tradicionales de la imposibilidad de actuar de otro modo, sino a la ausencia de necesidad preventivo-general o preventivo-especial de la pena…".[538]

2. Crítica al sistema Racional-Final

Para Zaffaroni existe dificultad para hallar una fórmula general en la imputación objetiva, manifestando que:

> "… Si bien la mayoría de las soluciones que proporciona Roxin puede compartirse, resulta muy difícil reconducir todas ellas a la fórmula general del aumento del riesgo. La pluralidad de reglas y correcciones indica cierto casuismo en el cual prevalece el sentido común, pero es problemático pretender que esto sea un concepto o respuesta única a la pregunta por la imputación objetiva…"[539]

[535] *Ibídem*., p. 791.
[536] *Ídem*.
[537] Díaz Aranda, Enrique, y Roxin, Claus, *Teoría del caso*…, *cit.*, p. 93.
[538] Román Quiroz, Verónica, *Evolución y modernas tendencias*…, *cit.*, p. 63.
[539] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Tenorio Tagle, Fernando, Alagia, Alejandro, y Slokar, Alejandro, *op. cit*., p. 355.

VII. Sistema Funcional Social de Díaz-Aranda

Esta sistemática tiene gran influencia del funcionalismo político criminal de Roxin, sin embargo, está dirigida a solucionar los problemas reales que enfrenta nuestro país, asimismo, retoma la imputación objetiva solo que la denomina de forma correcta como imputación normativa del resultado a la conducta.

1. Fundamentos y estructura

El sistema funcional social, hasta el día de hoy resulta ser la forma más conveniente para estudiar al delito, por resolver diversas cuestiones que con los anteriores sistemas (clásico, neoclásico y finalismo) no encontraban una solución adecuada, sin desconocer que de un sistema a otro, existen elementos del delito que se respetan en su estructura y contenido,[540] el sistema funcional desarrollado principalmente por los doctores Claus Roxin,[541] Gunther Jakobs,[542] Raúl Zaffaroni[543] y en México, bajo la vertiente de social, por el doctor Enrique Díaz Aranda,[544] desarrolla una serie de criterios o reglas de imputación objetiva, que sirve para poder imputar un resultado a la conducta, que sin desconocer lo causal,[545] realiza una valoración jurídica, desde un punto de vista normativo, por ello, el

[540] En ese sentido del sistema funcional teleológico mantiene a los elementos subjetivos del delito como pertenecientes al tipo, y dentro de ellos al dolo, es decir, el conocimiento y la voluntad criminal; sin embargo, como afirma el propio Claus Roxin "de la teoría de la acción no queda nada", dicho en entrevista realizada por Raúl Pariona Arana, de Alerta informativa, en la VII Jornada Internacional de Derecho Penal, en Huánuco, Perú, el 8 de noviembre de 2013. Publicado el 3 de febrero de 2014. Video consultado en YouTube el 27 de septiembre de 2014.

[541] "El funcionalismo teleológico se basa principalmente en cuestiones normativas, donde son muy importantes los criterios de política criminal", en este sentido elaboró su tesis Claus Roxin, quien señaló que "los presupuestos de la punibilidad deben estar orientados por los fines del derecho penal, sin desconocer que también debe estar basado en cuestiones ónticas", a diferencia de Gunter Jakobs, para quien todo es normativo, en entrevista realizada por Raúl Pariona Arana a Claus Roxin".

[542] El maestro de Bonn concibe al funcionalismo jurídico penal "…como aquella teoría según la cual el derecho penal está orientado a garantizar la identidad normativa, a garantizar la constitución de la sociedad…", Günther Jakobs, *Moderna dogmática Penal, estudios compilados*, México, Porrúa, 2002, p. 3.

[543] Dicho autor argentino habla del sistema funcional reductor, a través del cual propone que la concepción de delito este dirigida a la contención o reducción del poder punitivo de los Estados. Eugenio Raúl Zaffaroni; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro*, Manual de derecho penal. Parte general*, Segunda reimpresión, Buenos Aires, Ediar, 2005, p. 371.

[544] El jurista mexicano señala que el delito se integra por tres categorías conducta-típica, antijuridicidad y culpabilidad, las cuales deben de ser analizadas en ese orden para poder llevar a cabo un análisis sistémico y poder aplicar correctamente todos los criterios de interpretación que propone en su sistemática funcional social. Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del caso y del delito en el proceso penal acusatorio*, Straf, Instituto Internacional de Excelencia "Dr. Enrique Díaz- Aranda, México, 2015, pp. 98-100.

[545] Una vez que se ha determinado que hay una relación de causa y efecto de conducta y resultado, debemos de ver si se le puede imputar el resultado. En efecto, con los criterios de la imputación normativa del resultado a la conducta, hoy en día se resuelven diversos asuntos que con el nexo causal no encontraban solución o en algunos otros casos habría que acudir a las causas de justificación para poder excluir el delito.

maestro citado, en último término, a efectos de expresarlo con mayor claridad prefiere denominar a dicha figura jurídica: "imputación normativa del resultado a la conducta".[546]

Díaz Aranda al elaborar su sistemática se basa en el funcionalismo teleológico-racional de Roxin, por lo tanto, tiene influencia de las ideas de Kant y Hegel, pero también consideramos que tuvo influencia en las ideas de Lampe, quien propone sustituir el ontologismo "real" por una fundamentación ontológica "social", a partir de la naturaleza de las cosas" que no contradice, sino que complementa, el enfoque normativista. Y un entorno al "fundamento social" y personal del Derecho Penal. En cuanto a la parte ontológica, Díaz Aranda no desconoce ciertos conceptos ontológicos como el de la causalidad, y funda su teoría en el entorno al fundamento social y personal del Derecho penal.

Es decir, siguiendo las ideas de Lampe ni ontologismo real que conduce al dilema del círculo vicioso o de la falacia naturalista ni normativismo funcionalista que tiende al utilitarismo y no opera con fundamento y control de la racionalidad.[547]

A. Conducta-típica

Esta sistemática junta a la conducta con el tipo, para formar una sola categoría la conducta-típica siendo una de sus razones que se repita inútilmente el estudio de sus elementos y otra de sus razones es para tener desde el principio un marco de referencia y ver si la conducta puede encuadrar o no en las que están prohibidas por el legislador en los tipos penales.

a. Clases

Es de gran utilidad que esta sistemática empiece por señalar las diferentes clases de conductas-típicas que hay de acuerdo al contenido de las mismas que pertenece a la parte general del Código Penal Federal y que forman parte de los tipos penales.

aa) De resultado y de mera actividad

Díaz Aranda refiere, "… con este criterio podemos diferenciar las conductas-típicas consumadas, mientras que algunas alcanzan dicho grado con la pura actividad, otras

[546] Díaz Aranda, Enrique, *Interpretación funcionalista social del cuerpo del delito*, página web *http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/6.pdf*. fecha de última consulta: 20 de enero de 2015.
[547] *Cfr*., Lampe, E. J., citado por Antonio García-Pablos de Molina, Introducción al Derecho penal, Instituciones, fundamentos y tendencias del derecho penal, Quinta edición, Editorial Universitaria Ramón Arces, tercera reimpresión de la quinta edición, España, Vol. I y II, 2014, p. 680.

requieren de un resultado".[548]

En efecto, hay conductas-típicas de mera actividad cuando no describe resultado alguno, sin embargo, otros tipos penales describen conductas cuya consumación implica la lesión de un bien jurídico tutelado, por lo cual se les denomina conductas-típicas de resultado,[549] sin embargo, para algunos juristas como Zaffaroni todas las conductas tienen un resultado, miles de resultados, impredecibles pero cuando ya tengo el tipo.[550]

Al respecto, al analizar el caso práctico de contrabando señalaremos si es de mera actividad o de resultado material.

bb) Instantánea y permanente

Hay conductas típicas de consumación instantánea, toda vez que la lesión al bien jurídico, solo se puede concretar en un momento y no es posible prolongarlo en el tiempo.[551]

Así, si el contrabando se realiza por un lugar no autorizado para el despacho de las mercancías, como puede ser por la frontera entre Estados Unidos de América y México, que no sea una Aduana, o sección aduanera, el contrabando se consumará instantáneamente en el momento en que el sujeto cruza la línea divisoria internacional entre ambos países, pero, si la introducción es por un lugar autorizado para meter mercancía, como normalmente lo es la aduana, el contrabando se consumara de forma instantánea en el momento en que se activa el mecanismo de selección automatizado, y está sujeto a revisión de sus mercancías, omitiendo el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, o ambas, por ejemplo a través de la subvaluación de mercancías.

Por otra parte en la conducta típica permanente, la conducta del autor genera un estado de lesión del bien jurídico que se prolonga en el tiempo,[552] como sucede en la conducta prohibida de equiparable al contrabando consistente en la posesión de mercancía extranjera sin la documentación que ampare su legal estancia en el país, es una conducta-típica de consumación permanente porque la conducta-típica del autor genera un estado de lesión del bien jurídico que se puede prolongar en el tiempo,[553] durante todo el tiempo que tenga en posesión las referidas mercancías.

---

[548] Díaz -Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 165.
[549] Ibídem, pp. 165-168.
[550] Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Teoría del delito*, Buenos Aires, Ediar, 1971.
[551] Díaz-Aranda, Enrique, *teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 168.
[552] *Ídem.*
[553] *Ídem*.

cc) De acción y de omisión

El Código Penal Federal en su artículo 7 señala que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales y el artículo 8 de dicho Código reafirma que el delito se comete por acción u omisión.

La mayoría de las conductas-típicas descritas en el libro segundo del Código Penal Federal están en forma de acción.[554]

Cuando se analice el caso práctico comentaremos la naturaleza jurídica de la conducta prohibida de contrabando a estudio, si es de acción, de omisión o mixta.

dd) Dolosa y culposa

Las acciones u omisiones pueden ser realizadas en forma dolosa o culposa de acuerdo al artículo 8 del Código Penal Federal, y en la hipótesis de contrabando en estudio, solo admite la forma dolosa, que se comentará ampliamente en el tipo subjetivo de la conducta típica.

Asimismo, respecto de la conducta prohibida de contrabando de referencia, consideramos que por su naturaleza solo podría ser cometida a título de dolo, pues, si la introducción de mercancías se realiza por lugares no autorizados, no estaría infringiendo un deber de cuidado, sino que habría dolo, y si se realiza a través de lugares autorizados, en virtud de que se tiene que hacer dicha introducción a través de una persona que tiene conocimientos en la materia como lo son los agentes aduanales o los representantes de las empresas, razón por la cual si proporciona información falsa a dichas personas, o bien, documentación falsa habría dolo, y si el agente aduanal, o el representante se equivoca al clasificar la mercancía y así pagar menos contribución o no pagar, el contribuyente-importador no respondería penalmente, y en todo caso si fuese evidente, es decir, muy probable para el contribuyente-importador que se podría estar causando un daño al patrimonio del Estado al omitir contribuciones, habría dolo eventual.

En este último ejemplo, podría ser controvertido, en virtud de que si nos atenemos a la teoría de la probabilidad entonces alguien podría afirmar que el contribuyente se representó como medianamente o escasamente probable que existiría perjuicio al fisco

[554] *Ibídem*, p. 170.

federal por omisión de impuestos y cuotas compensatorias, y se podría considerar que hubo imprudencia con representación, que quedaría impune.

De cualquier forma, no es necesario entrar al análisis de la naturaleza de dichas conductas prohibidas, en cuanto si admite la comisión imprudente, pues por disposición del artículo 60 del Código Penal Federal, únicamente se impondrá sanción por las conductas prohibidas señaladas en dicho precepto dentro de las cuales no se encuentra la de contrabando ni la de defraudación fiscal.

ee) De lesión y de peligro

Las conductas típicas de lesión se caracterizan por requerir que la conducta afecte un bien jurídico para considerarse como "hechos consumados".[555]

En cambio, las conductas típicas de peligro no lesionan un bien jurídico, sólo lo ponen en peligro.

*ff) C*onsumada y tentada

Normalmente las conductas típicas son consumadas, es decir, se produce la lesión al bien jurídico tutelado (vida, salud, patrimonio etcétera), pero existen ciertas conductas que se dirigen a la lesión del bien jurídico tutelado sin conseguirlo,[556] así existe la tentativa acabada cuando se han realizado todos los actos ejecutivos, que se requieren para la consumación del delito pero por causas ajenas a la voluntad de la persona, no se verifica la misma, o bien, la tentativa inacabada donde se realizan uno o varios actos tendientes al resultado, sin llegar a realizar la totalidad de los mismos.

En el delito consumado lo que se toma en cuenta para graduar la pena es la gravedad del injusto, y el grado de culpabilidad, mientras que en la tentativa, amén de tener una pena atenuada de forma considerable con relación al delito consumado, lo que se toma en cuenta que tan cerca o lejos se estuvo de la consumación del delito, ahondaremos sobre el tema de la tentativa en el análisis de la conducta típica de contrabando y defraudación fiscal.

[555] *Ibídem*, pp. 170 y 171.
[556] *Ídem*.

gg) Comunes y especiales

Las descripciones de las conductas típicas se refieren en su mayoría “al qué”, “quien”, eso significa que el sujeto activo puede ser cualquier persona física. Sin embargo, otras conductas-típicas requieren de una determinada calidad específica en el sujeto activo, por ejemplo, funcionario público o extranjero, a las que se les ha denominado por la doctrina dominante delitos especiales,[557] asimismo, existen conductas-típicas en materia federal que se encuentran fuera del Código Penal Federal, a las que también las denominan por gran parte de la doctrina como delitos especiales, y de forma más precisa son conductas-típicas especiales.

En la hipótesis de contrabando a estudio se puede decir, que es una conducta típica especial, por estar regulada fuera del Código Penal Federal, toda vez, que la misma está establecida en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 102, fracción I. Asimismo, sostenemos que a pesar de que dicha hipótesis señala que comete el delito de contrabando “quien”, es decir, cualquier persona física, consideramos que el único que puede cometer dicha conducta-típica es el “importador”, idea que se desarrollará en el apartado correspondiente; y por lo tanto, se dice que es una conducta-típica especial.

El funcionalismo social al analizar el delito, continúa observando las mismas categorías que del delito sostuvo el sistema clásico, neoclásico y el finalismo, como lo son la tipicidad, antijuridicidad y la culpabilidad, haciendo la precisión que los elementos de la tipicidad consistentes en la conducta y tipo, se estudian de forma conjunta,[558] por considerar que no se puede estudiar la conducta de forma separada del tipo penal, porque sería una conducta prejurídica, sin ningún marco de referencia con que relacionarla, como se explicará más adelante.

Díaz Aranda señala que la denominación correcta es imputación normativa del resultado a la conducta, muy probablemente tomó en cuenta la idea de Kelsen en el sentido de que la imputación es conexión entre un hecho y una persona, y que “esta conexión

[557] *Ídem*.

[558] En ese sentido Enrique Díaz quien señala que: “…conviene unir en una sola categoría el análisis de ambos; pues, resulta claro que desde que tenemos conocimiento de un hecho, realizamos una primera valoración para determinar si es o no relevante para el derecho penal, esta primera aproximación implica ya un juicio de tipicidad…Los supuestos de omisión reafirman que es preferible la denominación de conducta-típica porque la relevancia penal de la conducta no radica en la acción realizada sino en el incumplimiento de un deber específico de actuar para salvaguardar el bien jurídico, conclusión a la cual sólo podemos arribar cuando analizamos al mismo tiempo conducta y tipo…”. del mismo autor y Roxin, Claus, Teoría del Caso…, *cit.*, p. 100.

realizada sobre la base de una norma que llamamos imputación, no es de naturaleza causal ni teleológica", sino normativa, dado que tiene lugar en base a una norma"[559]

El autor del funcionalismo social señala como primer elemento del delito la conducta-típica, cuyo contenido son los elementos objetivos, normativos y subjetivos. "Así, en los delitos de acción tendrá mucha mayor importancia el elemento objetivo que el normativo, pero en los de omisión será el normativo el de más presencia, mientras que en los de tentativa será el elemento subjetivo el que cobre mayor protagonismo…"[560]

b. Elementos que la integran

La conducta típica está integrada por elementos objetivos, normativos y subjetivos, los cuales se explican de la siguiente forma.

aa) Elementos objetivos

Dentro de los elementos objetivos las dos cuestiones fundamentales son la voluntad y el nexo causal entre el resultado y la conducta.

aaa) *Voluntad*

La voluntad, que también es conocida como voluntariedad,[561]sigue siendo concebida como lo hicieron los creadores y seguidores de la teoría clásica y neoclásica, es decir, el sujeto debe tener la capacidad para autodeterminar libremente el movimiento corporal", el sujeto debe tener la facultad o posibilidad física de dominar su cuerpo.[562]

En este sentido la voluntad es físico-objetivo, pues sólo importa en cuanto causa de la conducta externa, por lo que es indiferente cuál es el contenido de la voluntad y si se dirigía o no a realizar el hecho producido, con tal de que cause el movimiento corporal externo.[563]

---

[559] Kelsen, Hans, citado por Bacigalupo, Enrique, *Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Buenos Aires, Editorial Hammurabi, 1999, p. 191 y 192.
[560] Díaz Aranda, Enrique, *op. cit.*, p. 175.
[561] Véase Islas de González Mariscal, Olga, Análisis lógico de los delitos contra la vida, Editorial Trillas, 1998, México, p. 67, al respecto dicha autora señaló que "…Habrá tipicidad en la voluntabilidad cuando el sujeto posea la capacidad de conocer y querer la concreción de la parte objetiva no valorativa del particular tipo legal, capacidad que descansa en la conciencia del sujeto, ídem.,
[562] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., 177.
[563] Mir Puig, Santiago, Derecho penal, *cit*., p.189.

aab) *Nexo causal*

En cuanto al nexo causal esta sistemática sigue la teoría causalista de la acción del sistema clásico, también conocida como teoría de la conditio sine qua non (resumida en la frase "la causa de la causa es la causa de lo causado"), "la cual implica establecer toda la causalidad desencadenada por la conducta hasta llegar al resultado, de tal forma que no basta con demostrar que el sujeto activo disparó el arma, sino también que la bala que salió del cañón de dicha pistola fue la que siguió determinada trayectoria, impactó y lesionó un órgano fundamental, produciendo la muerte de la víctima…"[564]

Al utilizar la teoría sine qua non para explicar el nexo causal pareciera que habría una regresión al infinito sobre a quién se le puede imputar el resultado por su acción, sin embargo, esto no es así pues, al analizar la conducta junto con el tipo, es decir la conducta típica de una forma conjunta, se analiza como elementos de la misma, los normativos implícitos (sentido de prohibición de la norma e imputación normativa del resultado a la conducta), los cuales nos sirven para poder determinar a quien sí y a quién no se le puede imputar el resultado, en primer término conforme al sentido de prohibición de la norma y al aumento del riesgo permitido (cuyo contenido en esencia corresponde a la causalidad adecuada para los neokantianos, o en la prohibición de regreso para Jakobs).

Asimismo, para acreditar, a nivel sentencia, que le es atribuible al sujeto activo el resultado habrá que presentar en el juicio oral, dentro del material probatorio la prueba científica que así lo demuestre.

Por lo que se concluye que:

> …los elementos objetivos de la conducta-típica se perciben a través de los sentidos (vista, oído, olfato, tacto y gusto) y se demuestran científico-naturalmente, y sólo así se pueden sustentar la acusación y condenar al responsable del delito…[565]

En muchos casos el nexo causal tiene una importancia total, para imputar el resultado a la conducta, pero en otras habrá que acudir a criterios de imputación normativa del resultado a la conducta.

[564] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 179.
[565] *Ibídem*, p. 181.

bb) *Elementos normativos*

En cuanto a los elementos normativos de la conducta típica, éstos son los descubiertos por la sistemática neokantiana, es decir, elementos que requieren valoración cultural o jurídica, sólo que, en estos últimos al lado de los expresos, se adicionan los implícitos por influencia de la sistemática "funcionalista racional-final, teleológica" de Roxin.

bba) Culturales

Los elementos normativos culturales son: "… las palabras que requieren de una valoración, para lo cual es necesario acudir a las costumbres o normas de la sociedad en el lugar y tiempo en que se verificó el hecho…"[566]

Para lo cual será necesario en primer término acudir a las definiciones que dan los diccionarios de tal o cual palabra, en el caso de México, deberemos acudir al Diccionario de la Real Academia española, así como revisar que han dicho nuestros Tribunales, a través de la jurisprudencia, o tesis.

bbb) Jurídicos

Los elementos jurídicos, para esta sistemática, como se mencionó se dividen en expresos e implícitos.

bbba) *Expresos*

Los primeros son los términos o palabras que se expresan en la conducta prohibida, pero cuya definición la encontramos fuera de la descripción de la conducta típica, ya sea en la propia ley penal que establece el tipo, o bien, en otras leyes, ya que su comprensión no es material ni de valoración social,[567] es decir, son aquellos elementos respecto de los cuales la propia ley da su significado.

bbbb) Implícitos

La gran aportación, producto de la influencia del funcionalismo de Roxin, son los elementos normativos implícitos consistentes en: A. El sentido de la prohibición, y B. La imputación.

i) *El sentido de la prohibición*

Señala Díaz Aranda que:

[566] *Ibídem*, p. 183.
[567] *Ibídem*, p. 184.

> …los elementos normativos implícitos son argumentos que nos ayudan a establecer los límites de hasta dónde pueden llegar los alcances de la prohibición descrita en el tipo penal. Esta labor es fundamental, puesto que en muchas ocasiones las palabras empleadas por el legislador no nos permiten afirmar con rotundidad si el hecho es aquel que el legislador quiso prohibir o, por el contrario, si sale de dicho radio y pasa a los terrenos de lo permitido; en ambos casos sería injusto tanto dejar impune una conducta verdaderamente típica como considerar ilícita aquella que en realidad estaba permitida…[568]

Dicho autor cita a Roxin y a Mir Puig quienes se cuestionan que para delimitar el radio de prohibición de la norma, se puede formular la siguiente pregunta ¿es el hecho que se analiza aquel que el legislador quiso prohibir al describir la conducta típica?[569]

Para responder a dicha pregunta se pueden utilizar los diversos tipos de interpretación como son el gramatical o exegético de la ley, el teleológico, histórico, sistémico.

En este sentido el método literal, gramatical o exegético utiliza el método semántico cuando las palabras del texto de la ley pueden tener diferentes acepciones, ante lo cual se deberá optar por el significado habitual y concreto del vocablo. En cambio, cuando toda una frase ofrece problemas de interpretación, se recurrirá a la sintáctica para determinar las relaciones entre sujeto, verbo y predicado, o si la oración es disyuntiva o copulativa, etcétera.[570]

Respecto al método sistemático, Ricardo Guastini, señala que:

> … La interpretación sistémica de forma general es aquélla que "deduzca el significado de una disposición de su colocación en el "sistema" del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de las disposiciones que disciplinan una determinada materia o una determinada institución. El sistema jurídico y los subsistemas que lo componen se conciben generalmente como conjuntos de normas coherentes (carentes de contradicciones o antinomias) y completos (carente de lagunas)…".[571]

---

[568] *Ibídem*, p. 185.
[569] Roxin, Claus, *Derecho penal*…, *cit*., pp. 131 y 204; Mir Puig, Santiago, Derecho Penal, 235, citados por Enrique Díaz-Aranda, *Teoría del delito funcionalista*, *op. cit*., p. 185.
[570] Diaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *op. cit.* p. 36.
[571] Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 4a. ed., México, Porrúa, 2002, pp. 43 y 44.

Agregando dicho autor que: "…En la práctica, se hace interpretación sistemática siempre que, para decidir el significado de una disposición, no se atiende a la disposición misma aisladamente considerada, sino al contexto en el que se sitúa…".[572] Al respecto Díaz Aranda señala que:

> "…el Derecho es un sistema de normas, será necesaria la interrelación armónica entre sus preceptos para lograr su congruencia, para lo cual será necesario tener en cuenta su jerarquía, competencias y vigencia. Al realizar dicha labor se generarán criterios que permitirán interpretar la norma penal con los alcances y límites que le permite el orden jurídico en general, sobre todo con los mandatos constitucionales y los previstos en los tratados internacionales suscritos y ratificados por el Estado mexicano.
>
> Con la interpretación histórico- teleológica se busca conocer el contexto y las razones que guiaron al legislador al emitir la norma penal, para determinar, si las condiciones sociales de ese momento permanecen o han cambiado a tal grado que es necesario ajustar los alcances del texto para seguir preservando el espíritu de la ley y encuadrar debidamente las conductas consideradas como delitos. Por ello, la pregunta fundamental en esta clase de interpretación será ¿qué quiso prohibir el legislador en la ley penal? Y con las respuestas obtenidas actualizar el sentido y alcances de la norma para su aplicación al caso concreto…[573]

El autor de esta sistemática, respecto a la interpretación teleológica señala un ejemplo que por su interés e íntima relación que tiene con el tema lo mencionamos en seguida:

> El artículo 105, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación, establece:
>
> Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:
>
> La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

[572] *Ibídem*, p. 44.
[573] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *op. cit*., p. 36.

> … En dicho supuesto se encuadró la conducta del arquitecto que recibió un cheque de Banamex a su nombre por la cantidad de cuarenta mil dólares americanos para iniciar la construcción de un centro comercial y, momentos después, salió de Mexicali para hacer sus compras en Calexico, sin declarar en la aduana la posesión del cheque ni a la salida ni a la entrada al país, siendo que a su regreso la luz del semáforo fiscal prendió en rojo y fue sometido a revisión por el agente aduanal, quien encontró el documento. Sin lugar a dudas el arquitecto realizó la conducta descrita en el tipo y ¡no sólo una vez sino dos veces! Tanto al salir como al entrar al país sin declarar la tenencia del cheque; pero si atendemos al sentido de la prohibición, encontraremos que con esa norma el legislador quiso sancionar la salida o entrada de capitales de procedencia ilícita al país, lo cual no sucede en el caso planteado porque la procedencia es lícita y sobre todo porque ¡el capital jamás salió!, pues al no haber cobrado el cheque en los Estados Unidos de América, entonces ¡sólo salió y regreso con un papel!, supuesto que no debe ser considerado como prohibido penalmente, por lo cual la conducta sale del radio de prohibición que el legislador pretendió describir en el tipo…[574]

Algo que ha causado mucha polémica es como se va a interpretar la ley cuando está redactada de tal forma que es contraria a la exposición de motivos que se hizo a la misma, la doctrina dominante señala que deberá prevalecer la interpretación de acuerdo al texto de la misma, así, Díaz Aranda señala que: "la interpretación desarrollada deberá mantenerse siempre dentro del sentido y significado de las palabras del texto de la ley, pues de lo contrario, estaríamos ante la analogía prohibida y se contravendría el principio in dubio pro reo.[575]

ii) *La imputación*

El segundo tipo de elementos normativos jurídicos es la imputación, es decir, para saber en qué consiste, se debe dar respuesta a la pregunta ¿se le debe atribuir el resultado?

Señala Díaz Aranda que:

> …Bajo el rubro de imputación desarrollaremos diversos criterios que nos van a servir para determinar cuáles resultados se pueden atribuir a la conducta de acción que los causó y, también, aquellos que le son atribuibles a la conducta de quien no los causó pero debió evitarlos (omisión). Por ello, sostenemos que estamos en presencia de una teoría de la imputación normativa del resultado a la conducta y no de una teoría de la

[574] *Ibídem*., p. 186.
[575] *Ibídem*., p. 37.

imputación objetiva del resultado tal y como la han etiquetado la mayoría de los autores de habla castellana.[576]

Así, divide en dos las formas en que se puede imputar el resultado a la conducta: 1) Del resultado a la acción, y 2) del resultado a la omisión.

- Del resultado a la acción

1. El resultado a la acción se integra de tres criterios: A. Conforme al peligro intrínseco; B. Conforme al fin de protección, y C. Conforme al comportamiento del sujeto pasivo.

- Conforme al peligro intrínseco

Se consideran aquellas conductas que "cualquiera" identificaría con el peligro intrínseco suficiente para provocar el resultado, así Díaz Aranda señala que:

> …Para realizar este juicio de valoración podemos recurrir nuevamente al criterio ex ante, de tal suerte que si al analizar el caso concreto podemos decir que la conducta realizada por el sujeto es aquella que todos reconocen como aquella que normalmente produciría el resultado, entonces y sólo entonces le podemos atribuir el resultado verificado, pero lo debemos excluir si la respuesta es negativa…[577]

Este elemento de la imputación tiene mucha similitud con la teoría de la causa adecuada de la teoría neoclásica.

Díaz Aranda da los siguientes ejemplos en los cuales se pueden excluir de inmediato conductas que por casualidad se encuentran en la cadena causal que culminó con un resultado de lesión del bien jurídico, pero ello se debió más por casualidad que por un peligro intrínseco de la conducta:

> … en octubre de 2002, Rubén O., le preguntó a Nicolás H. el mejor camino para ir del Distrito Federal a San Luis Potosí, quien le recomendó la carretera México-Querétaro, pero como deseaba tuviera un accidente, no le dijo que era peligrosa por los deslaves, lo cual efectivamente ocurrió. En otro supuesto, Juan P. le regaló a su esposa María J. un tratamiento para bajar de peso con la esperanza de que muriera al someterse a terapia, lo cual sucedió. También el caso de Juan D., quien citó a María R. en un lugar asediado por pandilleros con la esperanza que la atacaran y la mataran, lo cual

[576] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 187.
[577] *Ibídem.,* pp. 187 y 188.

> efectivamente acaeció. En esta constelación de supuestos, cualquiera puede sostener que dar un consejo sobre la ruta a seguir en un viaje no puede ser considerado como una conducta de lesiones o el hecho de regalar un tratamiento de reducción de peso o citar a una persona en un lugar determinado no son aquellas conductas que el legislador quiso plasmar como homicidio, es más ni siquiera podemos sostener que sean conductas prohibidas en general… con lo cual no queda más que excluir el comportamiento del radio de prohibición de la norma y excluirle la imputación del resultado aunque hayamos podido unirlos causalmente…[578]

Aquí lo importante es saber que la conducta es peligrosa por sí misma, y no obra de la casualidad, sin embargo, en diversas situaciones son decisiones no fácil de tomar para el juzgador, ya sea aplicando la ley o interpretándola, toda vez que si bien es cierto, se trata o parece que se trata de una conducta irrelevante para el derecho penal, también lo es, que para algunos juristas sí será peligrosa intrínsecamente, como por ejemplo, en el caso por muchos mencionado, del mesero que tiene conocimientos especiales de que los hongos de la ensalada que fue preparada por alguno de los cocineros del restaurante que quería privar de la vida a determinado comensal, contiene hongos venenosos y no obstante tener dicho conocimiento especial, decide servir el platillo sin hacer algo para evitarlo.

De acuerdo a la interpretación de la norma penal, para algunos juristas la conducta del mesero es irrelevante para el derecho penal, para otros debe responder únicamente por omisión de auxilio a una persona en peligro, mientras que para otros si llevó a cabo una conducta relevante y podrá responder por un delito doloso de homicidio, claro que habría que ver si a título de autor o de partícipe, criterio este último del cual participamos pues, contrario a lo que señala Jakobs en su sistemática funcionalista-normativa, los roles son dinámicos, y en este caso, debe responder por delito de homicidio doloso, dejando para el análisis subjetivo si sería dolo directo o eventual, y si sería imputado a título de autor o partícipe.

En otros supuestos al valorar la conducta, ésta no alcanza el grado de peligro que cualquiera reconocería para ser considerada como aquella que el legislador quiso prohibir al redactar el tipo y por lo tanto, la imputación del resultado a la conducta es tan débil que hacerlo sería contrario a los fundamentos del derecho penal. Así el creador de esta sistemática pone el siguiente ejemplo:

[578] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. pp. 188 y 189.

> …las conductas del minero que extrae el material con el cual se fabrica una pistola, la del constructor y la del vendedor de la misma, aunque con un análisis puramente objetivo podemos unir sus conductas con la del sujeto que disparó y causó la muerte, el sentido de la prohibición que subyace en el tipo de homicidio nos lleva a excluirlas porque la descripción sólo puede alcanzar a quien accionó el arma para imputarle la muerte, pero no a quienes causalmente le antecedieron: minero, constructor y vendedor…[579]

El debate doctrinal y en los operadores del sistema penal, se da cuando, sobre todo, el vendedor de la pistola sabe que el comprador de la misma la quiere para privar de la vida a una persona, y aun así se la vende, nosotros consideramos que si el sujeto activo le dice al vendedor del arma la quiero para matar a mi enemigo, el vendedor no debe de responder, en este caso, como partícipe, cosa diferente sería si enfrente del negocio de venta de armas, comienza una balacera, y en ese momento, un sujeto le pide que le vendan un arma para ir a matar a su o sus enemigos en la contienda que se está dando afuera de dicha negociación, lo cual es del conocimiento del vendedor, y aun así se la vende, en ese caso, nos inclinamos por la imputación de dicho vendedor como partícipe de homicidio, en el caso de que el autor haya privado efectivamente de la vida al o a los sujetos pasivos de la conducta de homicidio.

Entonces el peligro hacia el bien jurídico tutelado, además de ser útil para delimitar los procesos causales hacia atrás y determinar las conductas con las cuales inicia la prohibición de la norma, (en Jakobs, aunque no hable de bien jurídico en el sentido que lo hace esta sistemática, y hable de la vigencia de la norma, serviría para aplicar la prohibición de regreso), también nos va a servir para establecer sus alcances posteriores (procesos causales hacia adelante), como sucede cuando se realiza una conducta peligrosa para el bien jurídico tutelado; es menester mencionar que el peligro intrínseco de la conducta no alcanza para imputarle jurídicamente resultados posteriores, debido a que cualquiera sólo reconocería un mal menor o por la concurrencia de cursos causales imprevisibles.

En conclusión para poder determinar si es una conducta de las prohibidas por el legislador, hay que atender si la misma constituye un peligro para el bien jurídico tutelado, o bien, si el peligro intrínseco de la conducta no alcanza para imputar jurídicamente

[579] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista social*, *cit*. p. 189.

resultados posteriores,[580] debido a que cualquiera sólo reconocería un mal menor o por la concurrencia de cursos causales imprevisibles.[581]

- Conforme al fin de protección

Para explicar este punto Díaz Aranda señala algunos ejemplos, así manifiesta que hay conductas por sí mismas peligrosas como el conducir vehículos de automotor, pero reconoce que:

> …prohibir por completo el tráfico vehicular sería tanto como paralizar la economía nacional, de allí que el legislador se vea en la necesidad de permitir dichas conductas y tratar de reducir al mínimo los riesgos a través de reglamentos, con lo cual sólo se debe atribuir la lesión del bien jurídico cuando la conducta desplegada violó los deberes de cuidado previstos en las normas reglamentarias establecidas específicamente para evitarlo…[582]

En este supuesto, si el sujeto cumplió con todas las normas de cuidado previstas en el reglamento, entonces no se le deberá imputar dicho resultado a la conducta del conductor debido a que el riesgo de lesión estaba permitido previamente por el legislador.[583]

Un segundo ejemplo que expone el autor citado son los relativos a los cursos causales concurrentes pero imprevisibles, en los cuales:

> … La conducta desencadenante del proceso causal entraña ex ante el peligro y el fin de la norma era evitar la lesión efectivamente verificada, pero dicho resultado fue producto de otro comportamiento al cual se le debe atribuir normativamente el resultado. Ilustra claramente lo anterior el supuesto de quien dispara a su víctima (conducta peligrosa para el bien jurídico vida), pero la bala sólo la hiere levemente y la muerte sobreviene posteriormente por una causa distinta, como las fracturas sufridas al colisionar la ambulancia en la que era trasladada al hospital, por una peritonitis causada por el bisturí infectado al realizar la intervención quirúrgica, o por las gasas que se

[580] Para ejemplificar dicho supuesto se menciona el caso de la persona que da un puñetazo a un hemofílico, sin conocer de dicha circunstancia del sujeto pasivo, quien muere desangrado a causa del golpe recibido, o bien, el caso de un sujeto que golpea en la cara a otro, y éste pierde el equilibrio cae y se golpea la cabeza con la esquina de la banqueta y pierde la vida, en ambos casos la conducta lleva un peligro intrínseco, y está prohibida penalmente (en la mayoría de las legislaciones, pues puede ser que se trate de lesiones "leves" que actualmente son consideradas infracciones administrativas), pero sólo alcanza para imputarles normativamente las lesiones que cualquiera sabría que se pueden ocasionar con el golpe, pero no la muerte. Citado por Enrique Día Aranda, Teoría del delito funcionalista social, *cit*., p. 190.

[581] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista social*, *cit*., 189.

[582] *Ibídem*. pp. 191 y 192.

[583] Roxin, Claus, *Finalidad e imputación objetiva*, *cit*., pp. 139-141, citado por Enrique Díaz-Aranda, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 192.

quedaron en el cuerpo después de suturar la herida o por las quemaduras sufridas al incendiarse el hospital…[584]

Concluye dicho autor que en el supuesto anterior:

… pese a que el peligro que entraña la conducta de disparar coincide con el resultado de muerte, esta sólo se podría atribuir a la conducta cuando la bala disparada fue la que lesionó el órgano fundamental que mató a la víctima, no cuando la muerte sobrevino por otro curso causal ajeno… Ello es así porque el peligro jurídico relevante de la conducta de disparar culmina con la herida, siendo independientes y motivo de otra valoración normativa los eventuales procesos causales posteriores: el choque, la operación quirúrgica negligente o el incendio, razonamiento con el cual podremos atribuir las lesiones a quien disparó y la muerte al conductor de la ambulancia (choque), o a la enfermera que no desinfectó o hizo mal el conteo de gasas (peritonitis), o a quien lanzó la bomba molotov (incendio)...[585]

- Conforme al comportamiento del sujeto pasivo

Hay situaciones en las que no se le podrá imputar el resultado a la acción debido al comportamiento del sujeto pasivo, sea porque consintió la conducta del sujeto activo o porque aceptó colocarse en una situación de peligro concurriendo la participación de terceros.[586]

Al respecto existen conductas típicas que requieren que las mismas sean realizadas sin consentimiento del sujeto pasivo, por ser disponible el bien jurídico tutelado, solo que el legislador en algunas ocasiones lo hace de forma expresa y otras implícita, pero, en ambos casos, requiere que dicha conducta sea cometida sin consentimiento del sujeto pasivo, para poder hablar de lesión al bien jurídico tutelado.

En este sentido, el consentimiento del titular del bien jurídico disponible excluye la tipicidad de la conducta del sujeto activo, tanto en aquellos supuestos en los que el legislador expresamente utilizó la frase “sin consentimiento” como en aquellos otros que está de forma implícita.[587]

Existen supuestos, en que el bien jurídico tutelado no es disponible plenamente, como en el tipo penal de homicidio previsto en la segunda parte del artículo 312 del CPF

[584] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. pp. 192 y 193.
[585] *Ibídem*., pp.193 y 194.
[586] *Ibídem*, p. 194.
[587] *Ibídem*, p. 195.

como en el aborto del artículo 330 del CPF debe mediar el consentimiento y su efecto es la reducción de la pena, dado que los bienes jurídicos tutelados no son totalmente disponibles; o bien, supuestos en que el consentimiento es una causa de justificación contempladas como causa de exclusión del delito en el artículo 15 fracción III del Código Penal Federal.[588]

Otro supuesto conforme al comportamiento de la víctima es cuando ésta, siendo la titular del bien jurídico, se coloca en una situación de alto riesgo para dicho bien, y culmina con una lesión al mismo, surgiendo el planteamiento del problema de si se puede imputar dicho resultado a quienes cooperaron o participaron en el evento, en estos supuestos no es que el sujeto pida o quiera el resultado, sino que sólo acepta la situación de riesgo a sabiendas de que podrá sufrir la lesión, como en las carreras de autos, el boxeo, la lucha libre, razón por la cual al haber aceptado previa y libremente colocarse en la situación de peligro, al verificarse la lesión del bien jurídico.[589]

Otro ejemplo de autopuesta en peligro que señala el autor de esta sistemática, es lo sucedido durante el Festival Internacional Cervantino

> …en Guanajuato, Paco C. alquilaba globos aerostáticos para ver el paisaje desde el cielo, siendo que el 20 de octubre de 2002, un grupo de diez estudiantes universitarios, procedentes de Monterrey, Nuevo León, de nombres Daniel L., Alejandro P., Alan R., Adrián L., Arturo M., Felipe G., Juan Pablo R., Fernando B., Raúl P. y José Arturo P., solicitaron el servicio, el cual fue condicionado a que sólo siete de ellos podrían realizar la travesía, y en ello fue muy enfático el propietario, quien después de dar las instrucciones y verificar que estaban las siete personas acordadas, se alejó del lugar para esperarlos en el lugar de aterrizaje, pero al iniciar el ascenso los siete estudiantes que estaban en la canastilla animaron a los tres que estaban abajo para que saltaran y subieran, lo cual efectivamente sucedió a pesar de ser los más altos y fornidos; todo parecía transcurrir sin problemas , el viento los llevaba con cierta velocidad y todo parecía muy divertido, pero al llegar al cerro del Piloncillo no pudieron elevar lo suficiente el globo debido al sobrepeso, y sobrevino el impacto contra las rocas y árboles, falleciendo ocho de ellos en el lugar y los dos restantes fueron trasladados al hospital…

Al respecto, afirma Díaz-Aranda que ni el instructor del paracaidista, ni a quien alquiló el globo, se les deben atribuir las muertes de las víctimas que libremente decidieron colocarse en la situación de peligro que culminó con su muerte.[590]

---

[588] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 195.
[589] Roxin, Claus, citado por Enrique Díaz-Aranda, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., pp. 195 y 196.
[590] Díaz-Aranda, Enrique, Teoría del delito funcionalista, *cit*. pp. 197 y 198.

Respecto al consentimiento, y tratándose de conductas atípicas realizadas a través de tránsito de vehículos, Díaz Aranda señala los siguientes ejemplos:

> …en el poblado de la Estrella, Juan Carlos G. conducía a media noche a una velocidad permitida de 40 km/h, pero al llegar a la zona escolar no redujo su velocidad a 20 km/h, como está ordenado y señalizado, pero al salir de una curva se encontró de frente con un peatón que cruzaba la calle lejos del paso de cebra, atropellándole y causándole lesiones; en este supuesto, el conductor desobedeció el deber de cuidado de conducir a una velocidad máxima de 20 km/h en zona escolar y elevó el riesgo de provocar lesiones a quien cruza por la calle en ese momento e incluso se podría demostrar que de haber conducido a 20 km/h habría frenado lo suficiente para evitar atropellar al peatón. Pese a todo lo anterior, el fin de la norma que impone el deber de llevar esa velocidad tan baja en zona escolar es proteger a los alumnos que cruzan en horas de clase, y no para evitar accidentes de peatones que de forma despreocupada cruzan la calle en la noche; pues, recordemos que la velocidad de 40 km/h estaba permitida para circular en el poblado en general…"

Al respecto, el autor en comento señala, que:

> … el razonamiento del ejemplo anterior se puede aplicar para resolver los supuestos de peatones que mueren arrollados debajo de los puentes peatonales destinados a cruzar grandes y concurridas avenidas, tal como ocurrió el 25 de septiembre de 2003 en el Boulevard Felipe Ángeles de la carretera México-Pachuca, lugar por donde circulaba José Vicente O. a una velocidad de 100 km/h y, justo debajo del puente peatonal, atropelló a Juan Antonio R. y le causó la muerte. A pesar de que la velocidad máxima permitida en la zona es de 60 km/h, y a que la norma pretende evitar el resultado de muerte, podemos excluir la imputación del resultado a la conducta debido a que el fin de la norma de cuidado es evitar la muerte como consecuencia de colisiones entre vehículos, no como resultado de la acción imprudente de la propia víctima que se colocó libremente en el peligro, de ahí la exclusión de la atribuibilidad normativa del resultado a la conducta y, en consecuencia, su atipicidad…

No obstante lo anterior, hay ocasiones que la libre auto puesta en peligro de la víctima no es suficiente para excluir el deber de cuidado que la norma le impone al sujeto activo, como se observa en el siguiente ejemplo:

> … el 24 de mayo del 2001, en el poblado de Cañada de Caracheo, Municipio de Cortázar, Guanajuato, los hermanos Juan y Luis M. le solicitaron a Martín Alonso C. que los llevara en su camioneta hasta el poblado contiguo, pero como en la cabina ya no había lugar aceptaron irse en la batea; lamentablemente, a la altura del kilómetro 25 de

la carretera Cortázar-Salvatierra, Martín perdió el control del vehículo y se volcó, falleciendo en el lugar los hermanos Juan y Luis M…[591]

En este caso para Díaz Aranda la aceptación de las víctimas para colocarse libremente en peligro no es suficiente para excluir el cumplimiento de los deberes de cuidado previstos en los respectivos reglamentos de tránsito, por lo cual los resultados fatales son plenamente atribuibles al conductor.[592]

- Del resultado a la omisión

Desde el punto objetivo material solo existen acciones, siendo la omisión producto de una valoración normativa que hace relevante el hecho para el derecho penal, uniendo a dicha omisión al resultado a través de un nexo normativo de imputación y no de un nexo causal.[593]

Consideramos que las únicas excepciones en donde desde el punto de vista objetivo material existen omisiones relevantes para el derecho penal, son las contempladas en los escasos tipos penales donde no se exige un resultado material para poder ser típica la conducta, como lo es la simple omisión de auxilio a una persona en peligro.

En los denominados tipos de resultado material para ser realizados a través de una omisión se requiere en primer término una calidad o posición de garante, que se puede traducir como la existencia de un deber específico de actuar que obligue al sujeto a evitar el resultado, cuyo fundamento puede provenir de la ley, el contrato, el hacer precedente realizado, o bien, de los estatutos sociales, como ocurre tratándose de delitos fiscales (artículo 95 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación).

Díaz Aranda resume en cuatro criterios, como necesarios para atribuir el resultado a la omisión del garante, siendo los siguientes:

1. Deber específico de acción;

2. Deber de evitar la lesión por riesgos específicos

3. Posibilidad física de actuar, y

4. Delimitación de los deberes específicos de acción cuando existen varios garantes".[594]

---

[591] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 201.
[592] *Ídem*.
[593] *Ibídem*., p. 203.
[594] *Ibídem.*, p. 206.

Para poder imputar el resultado a la conducta omisiva es necesario identificar la fuente específica de los deberes violados, y en seguida determinar a quien se le debe atribuir su violación, siendo necesario que se den dos circunstancias, en los tipos penales de comisión por omisión, que exista una violación del deber de cuidado y que el bien jurídico haya estado en peligro o sufra una lesión, siendo necesario confirmar que con el cumplimiento del deber se hubiese evitado el resultado o cuando menos existía dicha posibilidad.[595]

Concluye dicho autor que:

> … para poder imputar el resultado de lesión o peligro del bien jurídico a la omisión del garante se requiere confirmar que con el cumplimiento del deber era seguro o muy probable la evitación del resultado, pero si era imposible evitarlo con el cumplimiento del deber, entonces se debe excluir la conducta del radio de prohibición de la norma y considerarla atípica… el sustento para imputar un resultado a la conducta de omisión descansa en la existencia de un deber específico de cuidado violado y no en la causación del mismo, por lo cual la unión entre omisión y resultado se sustenta en un nexo de imputación normativa…[596]

cc) Elementos subjetivos

El autor de la teoría del funcionalismo social en México, analiza los elementos subjetivos específicos, (descubrimiento de la sistemática neoclásica), así como elementos subjetivos genéricos (inclusión en la conducta por la sistemática del finalismo), dentro de la conducta-típica.

cca) Elementos específicos

Comenzaremos con el análisis de los elementos subjetivos específicos, toda vez que históricamente, éstos son estudiados en el tipo antes que los elementos subjetivos genéricos, podemos decir que consisten en los ánimos, fines, intenciones, propósitos del sujeto activo para poder confirmar la prohibición de su conducta, ello porque el legislador así lo ha puesto de manifiesto de manera expresa en el tipo o porque la naturaleza del mismo así lo exige.[597]

[595] *Ibídem*., pp. 207 y 208.
[596] *Ibídem.,* pp. 210 y 211.
[597] *Ibídem*, p. 213.

Una cuestión muy interesante lo es el dilucidar cuando el legislador no está obligado a señalar expresamente el elemento subjetivo específico, y cuando sí es indispensable para delimitar el radio de prohibición de la norma. Un ejemplo del primer supuesto es la conducta típica de robo, en la cual no es indispensable que el legislador señale el ánimo de dominio,[598] en virtud a que "la acción de apoderamiento por parte del activo está encaminada a disponer del objeto, en virtud de que la acción física ejecutada siempre va acompañada del propósito del agente de apoderarse de la cosa y ponerla bajo su poder, es decir, la finalidad del activo es la de obtener un provecho para sí o para otro",[599] es decir, disponer de la cosa.

Mientras que un ejemplo del segundo supuesto lo encontramos en la conducta-típica de robo de uso, ya que si el legislador omitiera la referencia al ánimo de usar la cosa, entonces estaríamos ante la presencia de un delito de robo,[600] siempre y cuando como ya señalamos existiera el ánimo de dominio.

Existen supuestos en los que la conducta-típica del sujeto activo no necesariamente tienen que estar guiada por un determinado ánimo, fin o intención, por lo cual será el legislador quien decida si incluye o no el elemento subjetivo específico en el tipo penal, pero si decide hacerlo tendrá que ser de forma expresa porque en éstos casos no se le puede considerar como un elemento subjetivo específico implícito del tipo[601], ejemplo de esta clase de tipos lo constituía la conducta de operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis. del Código Penal Federal, que requería ciertas finalidades o propósitos para que se pudiese considerar típica la conducta, sin embargo, ya fue reformado dicho precepto legal, suprimiendo las exigencias, de las últimas finalidades del sujeto que requería el tipo.

ccb) Elementos genéricos

Esta sistemática funcional-social, ubica el dolo en el tipo, retomando la gran aportación de la teoría final de la acción, en la cual se demostró que la acción u omisión subsumible en el tipo no es un simple proceso causal ciego, sino un proceso causal dirigido

[598] Díaz-Aranda, Enrique, *teoría del delito funcionalista*, *cit*. 216.
[599] Tesis aislada bajo el rubro: ROBO. ELEMENTO "ÁNIMO DE DOMINIO" CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 220 DEL NUEVO CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y 367 DEL ABROGADO CÓDIGO PENAL DE LA MISMA ENTIDAD FEDERATIVA. Novena Época, Registro 184271, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, mayo de 2003, Materia: Penal, Tesis: I. 9o.P.21, p. 1264.
[600] Díaz-Aranda, Enrique, *teoría del delito funcionalista, cit*., p. 216.
[601] *Ídem*.

por la voluntad hacía un fin, de lo que se desprende que a nivel tipicidad deba tenerse en cuenta el contenido de esa voluntad,[602] por lo que se afirma que el dolo se estudia en la conducta típica, es el principal elemento subjetivo genérico del tipo, y está integrado por el conocimiento y la intención.[603]

ccba) Dolo

Para su estudio el creador de esta sistemática parte de la definición que da el Código Penal Federal en su artículo 9o., de lo que es el dolo, el cual establece: "Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley".

Díaz Aranda critica la redacción de dicho precepto legal, pues en la forma en que está redactado ha llevado a creer erróneamente que el dolo requiere del conocimiento del texto de la ley, así como de su interpretación, sin embargo, el único conocimiento que se requiere es aquel que todos adquirimos con la experiencia y que nos permite conocer e identificar las circunstancias y consecuencias esenciales de nuestro actuar, y tendrá que ser el jurista quien interpretará y determinará si ese conocimiento que tuvimos de la realidad al momento de actuar corresponde con la descripción contenida en el tipo penal,[604] con lo cual advertimos que el dolo está en la conducta que se describe en el tipo penal.

Esta parte subjetiva que constituye el dolo, a diferencia de la objetiva, es mucho más difusa y difícil de probar, ya que refleja una tendencia o disposición subjetiva que se puede deducir, pero no observar,[605] amén de que se debe hacer una valoración para determinar entre el tipo de injusto realizado dolosamente y tipo de injusto realizado imprudentemente.

A pesar de que existen diversas clases de dolo Díaz Aranda señala que sí es posible dar un solo concepto de dolo, manifestando que:

> …obra dolosamente quien conoce las circunstancias esenciales del hecho y decide realizar la conducta porque quiere o acepta el resultado, todo lo cual al ser analizado por el jurista coincide con lo descrito por el legislador en el tipo penal…[606]

[602] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *Derecho penal, parte general*, México, Tirant Lo Blach, México, 2012, p. 265.
[603] *Ibídem*, p. 219.
[604] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., 225.
[605] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *cit*., p. 265.
[606] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 221.

Para cierto sector de la doctrina, el concepto de dolo va más allá que el antes mencionado, pues supone una agresión consciente contra el bien jurídico protegido,[607] en ese sentido consideramos que está constituido por un elemento psicológico que es la "consciencia" y un elemento objetivo normativo que es el bien jurídico tutelado.

Nosotros coincidimos con el concepto de dolo señalado en primer término, es decir, que no es necesario hacer referencia al concepto de bien jurídico tutelado para hablar de dolo, ni tampoco conocer los elementos objetivos y normativos del tipo penal, pues, "… el único conocimiento que puede exigir el legislador para obrar con dolo es aquel que todos adquirimos con la experiencia y que nos permite conocer e identificar las circunstancias y consecuencias esenciales de nuestro actuar…"[608]

Entonces los elementos del dolo son conocimiento e intención, el primero se refiere a un procedimiento cognitivo sobre las circunstancias esenciales del hecho al momento de realizar la conducta, es decir, sobre las circunstancias y consecuencias esenciales de nuestro actuar.[609] Pero para actuar con dolo no tiene nada que ver el conocer la ley, el tipo penal, como ya quedo referido.

Para esta sistemática el dolo solo está referido a la conducta, pues "No forma parte del dolo el conocimiento de los resultados efectivamente verificados (perspectiva ex post), pues ellos se obtienen después de realizada la conducta, es decir, después de consumado el hecho...Por ello, para efectos del conocimiento requerido por el dolo, lo único importante es delimitar el pronóstico que podía emitir el autor sobre los resultados de su comportamiento: perspectiva ex ante".[610]

En este sentido Santiago Mir Puig señala que:

> …el dolo constituye una característica de la conducta prohibible en el delito doloso, por lo que *sólo es necesario que se refiera a la parte externa de la conducta***.** Si el tipo se concibe, como en esta obra, como tipo penal, que contiene no sólo la descripción de la conducta prohibible, sino también otros elementos que condicionan la relevancia penal del hecho (como el resultado típico ex post y las "condiciones objetivas de punibilidad"),

[607] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *cit*., p. 266.
[608] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 225.
[609] *Ibídem*, p. 225.
[610] *Ibídem*, p. 223.

no será necesario que el dolo típico se extienda a estos otros elementos ajenos a la conducta en sentido estricto…[611]

Concluyendo, desde antiguo se discute si el dolo requiere conocimiento y voluntad (teoría de la voluntad) o sólo conocimiento (teoría de la representación), la doctrina dominante se ha inclinado por exigir tanto el conocimiento como la voluntad, aunque últimamente ha ganado terreno la opinión que considera suficiente el conocimiento,[612] sin embargo, esta sistemática funcional social, considera tanto al conocimiento como a la intención como integrantes del dolo, sistemática que consideramos influyó para elaborar la Parte General, del proyecto del Código Nacional Penal, se señala lo siguiente:

"Artículo 37 (Conducta dolosa). Actúa dolosamente quien, al momento de la realización del hecho, se representa el resultado típico y quiere o acepta su realización".[613]

i) Conocimiento

Ofrecer un concepto de dolo basado en el conocimiento nos lleva necesariamente a plantearnos el concepto de conocimiento, cuestión que debe abordarse desde algún enfoque (por ejemplo, filosófico, neurobiológico, o de otra índole), porque sólo de este modo podemos evitar caer en una conceptualización jurídico-formal, sin contenido,[614] es decir, a veces los contenidos tendrán más de lo ontológico, o de otras disciplinas como la psicología, la psiquiatría etc. y a veces más de la ciencia del espíritu, de las ciencias sociales, de política criminal, como lo lleva a cabo la sistemática funcionalista denominada racional teleológica, y funcionalista social, para elaborar sus conceptos que integran al delito.

La posición de las sistemáticas funcionalistas teleológica y la social consideramos que es la más adecuada para abordar los contenidos del delito, porque por una parte el Derecho, en este caso el penal, se debe basar en algunas ocasiones en la esencia del ser de las cosas, en lo ontológico, en esas famosas estructuras lógico objetivas, pero estás no deben de ser vinculantes para el legislador, sino, que éste debe tomar lo que le sirva de

[611] Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal, parte general*, *cit*., p. 268. En este sentido se señala el ejemplo del sujeto que da un puñetazo a su víctima, quien muere porque era hemofílico o por el traumatismo craneoencefálico sufrido al colisionar la ambulancia en que era trasladado al hospital. Si partiéramos de una valoración ex post, tendríamos que decir que hay una persona muerta, pero sería imposible que eso lo supiera previamente el agresor, quien lo único que podía prever eran lesiones. Por ello, para efectos del conocimiento requerido por el dolo, lo único importante es delimitar el pronóstico que podía emitir el autor sobre los resultados de su comportamiento: perspectiva ex ante. Díaz-Aranda, Enrique, Teoría del Delito Funcionalista, *cit*., p. 223.
[612] *Cfr.* Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal, parte general, cit*., p. 268.
[613] Quintino Zepeda, Rubén, "Exposición de Motivos, de la parte general del Código Nacional Penal, elaborada en el Instituto Nacional de Ciencias Penales.
[614] Varela, Lorena, *Dolo y error, una propuesta para una imputación auténticamente subjetiva, cit*., p.165.

ellas, y legislar tomando en cuenta también otras cuestiones como la política criminal, como se observa tratándose del dolo eventual donde el querer del sujeto no está referido directamente al resultado típico.

Así, para un sector doctrinal lo necesario para el conocimiento típico es la consciencia o coconsciencia de lo típico, que es algo más abstracto que los actos de percepción y representación, esto es, un acto de comprensión de la lesividad según el contexto del hecho.[615]

En este sentido no basta un conocimiento sensorial, y hasta a veces no es necesario, sino que es preciso un conocimiento lógico (no demasiado reflexivo). En efecto, el mero percibir la concurrencia de los elementos del tipo o la simple representación no son suficientes por sí solos como para sostener que el sujeto <<sabía lo que hacía>> en términos de dolo,[616] sino que es necesario un acto de comprensión profana, sin caer en el extremo de una reflexión detallada.

Por profano se debe de entender un hombre medio dentro del entorno social y cultural en el cual se desenvuelve el autor del hecho, en otras palabras, la valoración que "cualquiera" podría realizar.[617]

Diferente a lo señalado, para esta sistemática funcional social el conocimiento profano de los elementos objetivos y normativos del tipo penal no constituye el conocimiento como elemento del dolo típico, pues, para acreditar el conocimiento típico, como señala Díaz Aranda:

> "sólo se requiere acreditar que conocía las circunstancias esenciales del hecho al momento de realizar la conducta, en palabras coloquiales, que el sujeto sabía lo que estaba pasando o sucediendo cuando actúo; por ejemplo, que al momento de disparar la pistola sabía que estaba cargada y que estaba apuntando hacia una persona o que al momento de llevarse el coche sabía que no le pertenecía y que el dueño no estaba de acuerdo…".[618]

En este sentido Díaz-Aranda señala que:

> … el único conocimiento que puede exigir el legislador para obrar con dolo es aquel que todos adquirimos con la experiencia y que nos permite conocer e identificar las

[615] En ese sentido, Molina Fernández, *Antijuridicidad penal,* 2001, p. 731, con nota al pie 221.
[616] Varela, Lorena, *cit*., p. 169.
[617] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 222.
[618] *Ibídem*, p. 221.

> circunstancias y consecuencias esenciales de nuestro actuar y será el jurista quien interpretará y determinará si ese conocimiento que tuvimos de la realidad al momento de actuar corresponde con la descripción contenida en el tipo penal, es decir, mientras que el sujeto activo se representa una realidad, el jurista trata de representarse si ese conocimiento de la realidad es el que describió el legislador en la ley…[619]

Concretando la idea de lo que es el conocimiento como elemento del dolo, el creador de esta sistemática sentencia: "… el único conocimiento que se requiere para obrar dolosamente es el de la situación en la cual se está actuando y no en conocer la ley…"[620]

Así, si el sujeto no conoce o tiene una falsa apreciación de la realidad (error) sobre circunstancias esenciales previstas en el tipo, se elimina el dolo.

ii) Intención

Por lo que hace al segundo elemento del dolo, la intención, ésta consiste en la dirección que el autor imprime a su conducta, es un elemento subjetivo del tipo, mientras que la voluntad es la capacidad de autodeterminación que tiene el sujeto sobre sus movimientos corporales, siendo un elemento objetivo de la conducta típica.[621]

Para determinar la intención, el autor de esta sistemática penal refiere que nos demos preguntar ¿qué quiso hacer? y ¿para qué lo hizo? y de las respuestas a dichas incógnitas nos señalarán si quiso realizar su conducta y cuál era el resultado o fin por alcanzar.[622]

El Código Penal Federal contempla tres clases de dolo, el dolo directo de primer grado, el dolo indirecto o de consecuencias necesarias o de segundo grado, y dolo eventual, de ahí que " en el derecho penal mexicano, la intención del actuar doloso radica en querer la conducta y no necesariamente el resultado, pues el autor obrará dolosamente no sólo cuando quiso, persiguió o deseó el resultado, sino también cuando sólo lo aprobó o aceptó como una consecuencia necesaria o muy probable de su obrar,[623]respectivamente.

En las clases de dolo está el directo en el cual: "… obrará con dolo directo quien quiere realizar una conducta con el objetivo de provocar un resultado específico (ex ante) y efectivamente consigue el fin perseguido (ex post)…".[624]

---

[619] *Ibídem*, p. 225.
[620] *Ídem*.
[621] *Ibídem*, p. 226.
[622] *Ídem*.
[623] *Ídem*.
[624] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 227.

Para tener por acreditado el dolo en el procedimiento penal es necesario que el sujeto confiese el delito cometido y que esa confesión este adminiculada con otras pruebas que hagan creíble la misma, aunque son raros los casos en que el sujeto confiese el delito cometido, es decir, que exista una prueba directa, por lo que normalmente el dolo se acredita con pruebas indirectas, formando la prueba circunstancial, en ese sentido sino existe la confesión, será necesario cuestionarle sobre lo que sabía al momento de actuar y sobre la intención que guió su conducta, por lo cual el primer paso a seguir es preguntarle durante la audiencia de juicio oral ¿qué sabía? y ¿qué quería?[625]

Muñoz Conde a esta clase de dolo la denomina dolo directo de primer grado, en el cual "… el autor quiere realizar precisamente el resultado (en los delitos de resultado) o la acción típica (en los delitos de mera actividad): el autor quería matar y mata, quería dañar y rompe la cosa, etc…"[626]

Así, un ejemplo de dolo directo, es cuando un sujeto activo (importador) otorga un mandato a un agente aduanal para que se introduzca calzado proveniente de china, incluso planea como poder introducir dicha mercancía sin pagar contribuciones y considera que si lo hace por un lugar no autorizado y de noche podría ser buena opción, pero después, reflexionando se acuerda que por esa línea divisoria hay elementos de la Policía Federal, así como los oficiales de comercio exterior, razón por la cual decide introducir la mercancía por una aduana autorizada para esa mercancía, a través del despacho aduanero, solo que usando un certificado de origen falso, en el cual se señale que la mercancía es originaria de los Estados Unidos de América, a efecto de que le apliquen los beneficios del Tratado de Libre Comercio con América del Norte, y no pague por introducir mercancía, lo cual efectivamente sucede, obtiene un certificado de origen falso y se lo entrega a un agente aduanal para que haga el despacho aduanero y efectivamente se introduce la mercancía.

Es decir, el sujeto quiere realizar la conducta de introducir mercancías al país, con el objetivo de no pagar contribuciones ni cuotas compensatorias por su introducción y, efectivamente logra introducir dicha mercancía omitiendo contribuciones.

Mientras que otra clase de dolo es el indirecto o de consecuencias necesarias, esta clase de dolo se da cuando el autor no quiere directamente una de las consecuencias que se va a producir, pero la admite, como necesariamente unida al resultado principal que

[625] *Ibídem*, p. 29.
[626] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *op. cit*., p. 270.

pretende: dispara contra alguien que está detrás de una cristalera valiosa. No basta con que prevea la consecuencia accesoria, es preciso que, previéndola como de necesaria o segura producción, la incluya en su voluntad,[627]en ese sentido Díaz Aranda manifiesta que "… En el dolo indirecto, el sujeto quiere realizar una conducta con un fin o meta que quiere alcanzar, pero para conseguirlo tendrá que provocar necesariamente otros resultados que no quiere pero los acepta y sigue adelante con su actuar…";[628] al dolo indirecto también se le conoce como dolo de consecuencias necesarias o dolo directo de segundo grado.[629]

Una tercera clase de dolo es el eventual, al respecto Muñoz Conde y García Arán advierten que:

Con la categoría del dolo directo, de primer o de segundo grado, no se pueden abarcar todos los casos en los que el resultado producido debe, por razones político-criminal, imputarse a título de dolo. Así a través de la regulación del dolo eventual cabe hablar también de dolo aunque el querer del sujeto no esté referido directamente a ese resultado.[630] En el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización.[631]

De forma muy accesible para su comprensión Díaz Aranda señala que: "En el dolo eventual, el sujeto sabe lo que está sucediendo a su alrededor y quiere realizar la conducta, que muy probablemente producirá un resultado, que no quiere, pero lo acepta".

Para acreditar la aceptación del resultado, se requiere saber si el sujeto activo tuvo tal representación y hacer una valoración desde la perspectiva ex ante, para lo cual el jurista deberá colocarse hipotéticamente en la situación y circunstancias en las que se encontraba el sujeto antes de realizar la conducta, y conforme a un juicio de valor de valoración de la persona común y corriente (profano) determinar si el resultado se podía pronosticar como muy probable.[632]

Sirva de ejemplo el citado por Díaz Aranda, cuyo tratamiento como dolo eventual creemos se empezará a aplicar en nuestros tribunales:

---

627 *Ibídem*, p. 270
628 Díaz-Aranda, Enrique, Teoría del delito funcionalista, *cit*., p. 231.
629 *Cfr*., Roxin, Claus, *Derecho penal*, *cit*., p. 415., y Muñoz Conde y Mercedes García Arán, *op*. *cit*., p. 270.
630 Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, Derecho penal, parte general, *cit*., p. 271.
631 *Ídem*.
632 Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista, cit*., pp. 232 y 233.

Un chofer de microbús realiza la conducta consistente en ir conduciendo su unidad, platicando con su acompañante y volteando en forma reiterada hacía su lado derecho para ver a dicha persona, asimismo, conduce a exceso de velocidad, es decir, por arriba del límite permitido de acuerdo con los señalamientos y el Reglamento de Tránsito de la Ciudad de México, y también inobserva los señalamientos de alto de los conductores, que los semáforos indican con la luz roja, es decir, infringe tres deberes de cuidado, y como resultado de la conductas mencionadas atropella a un peatón produciendo la privación de la vida del mismo.

Los hechos narrados se pueden interpretar en el sentido de que el conductor aceptó el resultado en caso de que se produjera, en atención a su elevada probabilidad de verificación del mismo, por lo que se le puede imputar a título de dolo eventual.[633]

De lo anterior, se puede concluir que entre más deberes de cuidado sean violados, mayor será la probabilidad de causar el resultado y, en consecuencia, la conducta desplegada se puede considerar como dolosa eventual.[634]

Asimismo, habrá dolo eventual y no imprudencia en los supuestos de autores con conocimientos y deberes especiales.[635]

Otro ejemplo de dolo eventual es el siguiente:

El sujeto sabe lo que está sucediendo a su alrededor y quiere realizar la conducta que muy probablemente producirá un resultado que no quiere pero lo acepta;[636] así, quien en el Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, le es solicitado que pase una maleta por el control aduanero, es decir, que active el mecanismo de selección automatizado y lleve consigo la misma, a cambio de un precio por dicho servicio, por lo que el sujeto ni siquiera decide abrir la maleta para revisar su contenido, y accede a introducir la maleta, es el caso, que le toca el semáforo rojo, y en la revisión de la maleta encuentra la autoridad

[633] Este ejemplo es mencionado por Enrique Díaz-Aranda en sus diversas conferencias y clases que imparte.
[634] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 238.
[635] *Ibídem*, p. 237. Enrique Díaz-Aranda señala como ejemplos el caso de la enfermera que no cuenta bien las gasas y se queda una de ellas en el cuerpo del paciente que fue intervenido quirúrgicamente, causándole una peritonitis aguda que culmina con la muerte, asimismo, cita el ejemplo del fallecimiento de un joven a quien se le practicaba la rinoplastia debido a la falta de oxígeno, ya que el anestesiólogo dejó de monitorear el oxímetro, señalando que conocían las circunstancias plenamente (de su obrar) y por su instrucción sabían que era altamente probable el resultado (dolo eventual), por lo que ambos supuestos son de homicidio en comisión por omisión a título de dolo eventual. Del mismo autor, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 237.
[636] *Ibídem*, p. 232.

aduanera productos médicos como reactivos, los se encuentran descritos en la fracción arancelaria 38.22, por los cuales se deben pagar contribuciones.

El sujeto alega que él no tenía conocimiento de la mercancía que se contenía en la maleta, por lo tanto, no tenía intención de omitir el pago de contribuciones por introducir dichas mercancías, y efectivamente, no tenía dicho conocimiento, y pareciera que no se actualiza el dolo, sin embargo, el sujeto sabe las circunstancias de lo que hace, es decir, que estaba introduciendo mercancías, tan solo por el peso de la maleta, y quería hacerlo, representándose que muy probable se omite el pago de contribuciones por introducir esas mercancías con perjuicio del patrimonio del Estado, o que puede tratarse de mercancías prohibidas y aunque no quiere ese resultado lo acepta.

Por último, frente a la problemática que existe entre los juristas de encontrar la diferencia entre dolo eventual y culpa con representación, básicamente respecto a qué procesos psicológicos son incluibles en una u otra forma de imputación subjetiva, Díaz Aranda de forma nítida señala que las dos similitudes que existen entre ambos, radica en que en ninguno el sujeto activo desea el resultado, pero en ambos se reconoce la posibilidad de producirlo, y que el grado de probabilidad de verificación del resultado es decisivo para sostener el dolo eventual cuando dicha probabilidad es alta, y culpa o imprudencia cuando es mediana o baja.[637]

Muñoz Conde y García Arán refieren que se han formulado dos teorías para explicar la diferencia entre dolo eventual y la imprudencia, por una parte la teoría de la probabilidad que admite el dolo eventual cuando el autor se representa el resultado como de muy probable producción y a pesar de ello actúa siendo indiferente que admita o no su producción, y si la probabilidad es más lejana o remota habrá imprudencia con representación.[638]

Por otra parte, refieren la teoría de la voluntad o del consentimiento, la cual atiende al contenido de la voluntad, es decir, no es suficiente con que el autor se plantee el resultado como de probable producción, sino que es preciso que el sujeto, se diga <<aun cuando

[637] *Ibídem*, p. 238.
[638]Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *op. cit.*, p. 271. La teoría de la probabilidad ha sido criticada en forma negativa toda vez que deja de valorar la parte volitiva y que por otra parte no siempre la alta posibilidad de producción de un resultado obliga a imputarlo a título de dolo, como en las intervenciones quirúrgicas de alto riesgo o en la conducción de vehículos de motor a gran velocidad en una carrera de coches o de motos). De los propios autores *op. cit*., pp. 271 y 272.

fuere segura su producción, actuaría>>. Hay, por el contrario, imprudencia si el autor, de haberse representado el resultado como segura producción, hubiera dejado de actuar.[639]

Como se puede observar la teoría funcional social aplica la teoría de la probabilidad para distinguir entre dolo eventual y culpa con representación.

ccbb) Culpa o imprudencia

El derecho penal no solo prohíbe conductas finales, conocimiento e intención, que tuvimos de la realidad al momento de actuar y que el jurista analizará si corresponde con la descripción contenida en el tipo penal, sino también aquellas conductas cuya finalidad es irrelevante para el derecho penal, pero que son realizadas sin el cuidado necesario, infringiendo un deber de cuidado, produciendo un resultado prohibido, que es lo que lo hace relevante para el Derecho penal.

El Código Penal Federal en su artículo 9o., en su parte conducente establece:

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

De lo anterior, se advierte que la culpa puede ser con representación del resultado típico, o bien, sin representación del mismo, resultando de utilidad la sistemática funcional social al estudiar de forma conjunta la conducta-típica, porque existe un punto de referencia, el deber objetivo de cuidado (elemento normativo), con el cual comparar la conducta realizada, para ver si ha sido realizada imprudentemente.[640]

Así, Díaz Aranda señala que:

> … si retomamos nuestra concepción de los tres elementos interactuantes de la conducta típica, podremos encontrar una mejor solución, pues desde el punto de vista objetivo tenemos una conducta (acción u omisión) con un resultado que desde el punto de vista normativo se le puede atribuir al sujeto por la violación de un deber de cuidado a pesar de que éste, desde el punto de vista subjetivo, no quiso ni aceptó la lesión del bien

[639] Para Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Arán, es preferible la teoría de la voluntad, por que toma en cuenta el elemento volitivo, y delimita con mayor nitidez el dolo de la imprudencia, a pesar de que también se ha criticado en sentido negativo a esta teoría en virtud de que presume algo que no se da en la realidad: que el autor se plantea lo que haría en caso de que el resultado fuera de segura producción, y además porque no siempre se puede demostrar un querer efectivo, ni aun en los casos en que el autor se imagine el resultado como seguro, pues ya se trataría de dolo directo de segundo grado (dolo indirecto o de consecuencias necesarias) *op. cit.,* p. 272.
[640] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *op. cit*., p. 284.

jurídico, por lo cual podemos sostener que obró con imprudencia y con ello podemos encuadrar fácilmente la conducta con el tipo que le corresponde….[641]

Comentando dicho autor que la concepción de culpa planteado se apoya más en la valoración normativa de los hechos que en el aspecto subjetivo, pero que no excluye ninguno de los aspectos, porque, los tres elementos de la conducta-típica (elemento objetivo, normativo y subjetivo) son indispensables para realizar un certero juicio de tipicidad.[642]

Muñoz Conde y García Áran señalan que:

"… las infracciones imprudentes son cualitativamente menos graves que las dolosas. En ellas hay pues, un menor grado de rebelión contra el Ordenamiento jurídico y, en consecuencia, un menor grado de reprochabilidad social, por más que los daños cuantitativamente puedan ser mucho más graves que los causados dolosamente…"[643]

Los elementos que se dan en un delito imprudente son: 1. Un resultado material, 2. Violación del deber de cuidado, y 3. Un nexo causal o de atribución entre la acción y el resultado, y entre la omisión y el resultado, respectivamente.

No obstante, si la culpa es previsible o no lo es, lo cierto es que a últimas fechas la concepción de la imprudencia no se concibe en algo psicológico, sino en algo *normativo:* en la infracción de la norma de cuidado,[644] por lo que más que un elemento subjetivo es un elemento normativo.

Resulta interesante analizar la culpa o imprudencia, independientemente de estudiarla como elemento subjetivo de la conducta prohibida, o bien, como elemento normativo, al analizar en el tercer capítulo las hipótesis de contrabando prevista en el Código Fiscal de la Federación, artículo 102, fracción I, que la regula de la siguiente forma: "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país…mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse…", y de defraudación fiscal prevista en el artículo 108 del citado Código, consistente en: "…Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños… omita total o parcialmente el pago de alguna contribución…" sin embargo, adelantamos que dichas conductas no se pueden verificar a título de imprudencia, por no estar señaladas dentro de

[641] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 243.
[642] *Ídem*.
[643] Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, *op*., *cit*., p. 283.
[644] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit*., p. 546.

los delitos que se pueden sancionar por haber sido cometidos de dicha forma (sistema de números clausus).

Lo anterior es así, pues, por una parte la naturaleza de dichas conductas prohibidas (de contrabando y de defraudación fiscal) no lo permiten, lo cual se puede constatar con mayor nitidez en la hipótesis de defraudación fiscal que requiere del engaño, y no obstante, ser considerado como un elemento normativo, que analizaremos en el próximo capítulo, dicho elemento hace que la conducta-típica mencionada solo pueda ser cometida a título de dolo.

c. Causas de atipicidad

Para el funcionalismo social las causas de atipicidad excluyen la conducta prohibida, lo cual se verifica cuando falta alguno de los tres elementos que integran dicha categoría del delito, ya sea el objetivo, normativo o subjetivo.

Con la unión de la conducta y el tipo en una sola categoría, conducta típica, encontramos 5 fracciones del artículo 15 del Código Penal Federal, que contienen hipótesis que excluyen al delito por no existir una conducta típica, las cuales son las siguientes:

"Artículo 15. El delito se excluye cuando:

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

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

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

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o

B) …

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

X. El resultado típico se produce por caso fortuito…"

Díaz Aranda como se mencionó explica la falta de la conducta típica, a partir de la exclusión de alguno de los tres elementos que la integran como son el objetivo, normativo y subjetivo.

ca. Exclusión del elemento objetivo

La conducta típica se puede excluir por falta del elemento objetivo, es decir, por falta de acción, o bien, por falta de nexo causal y resultado.

caa. Por falta de acción

Aquí se contemplan dos situaciones, la primera no hubo conducta por parte del sujeto, es decir, el no causó el resultado, puede ser que el sujeto tenga en su pensamiento realizar una conducta prohibida pero no lo exterioriza, ya sea a través de una acción que cause un resultado, o de una omisión, en este último caso, no se le podría imputar normativamente dicho resultado por su conducta omisiva. Y la segunda cuando hay ausencia de voluntad, es decir, cuando la enervación muscular es involuntaria, en palabras del legislador, "El hecho se realice sin la voluntad del agente" (artículo 15, fracción I del Código Penal Federal), en este caso el sujeto no tiene el dominio físico de su cuerpo.[645]

Las hipótesis donde no hay voluntad por parte del sujeto son: 1. La fuerza física externa irresistible, proveniente de otro ser humano (vis absoluta), 2. La fuerza física externa irresistible proveniente de la naturaleza, (vis mayor); 3. Actos reflejos; 4. Crisis epiléptica; 5. Hipnosis; 6. Sonambulismo.

Zaffaroni señala que para que haya incapacidad humana de voluntad lo que debe haber es inconciencia, privación de la consciencia, como cuando se corta la conexión eléctrica (en el cuerpo de la persona), asimismo, refiere que tampoco hay conducta en la fuerza física irresistible interna como es el caso de una persona que le da parálisis histérica, porque el cuerpo de la persona no responde a la manifestación de voluntad.[646]

Respecto al sueño e hipnotismo, dicho autor señala que hay serias discusiones de neurólogos para determinar si hay o no conducta, por lo que hay que analizar el caso concreto, y en caso de duda, atendiendo al principio in dubio pro reo, hay que tomarlo como ausencia de conducta.[647]

Un ejemplo de ausencia de conducta es el siguiente:

Estamos en presencia de una fuerza irresistible de vis mayor cuando el movimiento del hombre está determinado por una fuerza física irresistible proveniente de la

[645] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 254.
[646] Zaffaroni, Eugenio Raúl, teoría de delito 1, página electrónica, *https://www.youtube.com/watch?v=CIjA-bArWQc&t=1812s,* fecha última de consulta 24 de septiembre de 2017.
[647] *Ídem*.

naturaleza,[648] así un piloto aviador con una tripulación de 100 personas proveniente de Panamá con destino a Houston, Estados Unidos de América, quienes traen mercancías muy valiosas por las que si fuese introducidas a México tuvieran que pagar el 20% de impuesto general de importación, el 16% de impuesto al valor agregado, y 350% de cuotas compensatorias por textiles de origen chino, cuando van sobre su ruta aérea cerca de Cancún, Quintana Roo, llega un huracán y derriba a la aeronave cayendo en mar territorial mexicano, y afortunadamente, no hubo muertos, solo heridos de gravedad, e incluso se pudieron rescatar algunas de las mercancías mencionadas, en este caso, fue una fuerza física irresistible para el piloto fue lo que causó la introducción de mercancías al país sin el pago de impuestos y cuotas compensatorias, sin la intervención de la voluntad del piloto y demás tripulantes de realizar el movimiento corporal tendiente a dicha introducción, lo cual anula el elemento objetivo de la conducta-típica que es precisamente la voluntad.

cab) Por falta de nexo causal y resultado

En los delitos de acción con resultado material debe de existir un nexo causal, y su ausencia excluiría la conducta típica, y por lo tanto, al delito en términos del artículo 15 fracción II del Código Penal Federal, en virtud de que se demostró la inexistencia de uno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate, luego entones, sino está demostrado dicho nexo entre la conducta y el resultado no se le podrá imputar al sujeto la conducta prohibida.

Dicha falta de nexo causal entre la conducta de un sujeto y un resultado, lo podemos observar en el siguiente ejemplo: un sujeto llamado Juan cansado de los pleitos con su vecino Jorge, y viendo la facilidad de poder acceder al domicilio de éste, y sabiendo que es el único que habita en el mismo, y que se duerme como a las 10 de la noche, espera que sean las 11:30 horas de la noche del día 21 de agosto de 2018 y se introduce al citado domicilio por una ventana, dirigiéndose a la recámara donde al parecer duerme su vecino Jorge y tratando de no hacer ruido acierta tres puñaladas al corazón, y se retira del lugar, siendo testigo de los hechos dos vecinas de nombres Alma y Claudia, quienes tienen su domicilio colindante al de Jorge, observando al través de las ventanas de su casa y de las ventanas de la casa de su vecino Jorge los hechos narrados.

Las citadas vecinas presentan de denuncia de los hechos ante la representación social, por lo que el Fiscal inicia la investigación de los hechos probablemente constitutivos

[648] *Ibídem*, p. 256.

de homicidio, siendo el caso que dos peritos de la Fiscalía General de la República emitieron un dictamen en el sentido que la causa de la muerte de Jorge se debió a un paro cardiaco que sufrió aproximadamente a las 10:00 pm. del día 21 de agosto de 2018 y que esa es la causa de la muerte. En virtud de lo anterior, no se le puede imputar dicho resultado (privación de la vida de Jorge) a Juan toda vez que no existe nexo causal entre la conducta de Juan (tres puñaladas en el corazón de Jorge) y el resultado muerte.

En los delitos de omisión no existe nexo causal, entre la omisión y el resultado, sin embargo, si existe un deber de actuar para evitar el resultado y no lo hizo, se le puede imputar el resultado.

Díaz Aranda refiere que también se excluye la conducta típica consumada, por falta de resultado,[649] para lo cual se puede dar el siguiente ejemplo: continuando con los casos de apuñalamiento, resulta que un marinero de nombre Dionisio Alcalá quien se encuentra en un muelle dentro del barco denominado Marigalante le propina a su compañero Bustamante 3 puñaladas en el cuerpo y lo arroja al mar, y desciende del barco retirándose inmediatamente del lugar, siendo el caso que dos personas que se percataron de los hechos presentan la denuncia correspondiente un día después de que sucedieron los mismos. Se llevan a cabo las investigaciones y es acusado por la representación social el marinero Dionisio Alcalá por el delito de homicidio calificado, y a partir de presunciones se condena al acusado a 30 años de prisión.

Siendo el caso que a los 10 años de estar compurgando su pena en prisión, “aparece” el marinero Bustamante, quien supuestamente había sido privado de la vida, por lo que el sentenciado obtiene su libertad “inmediatamente”, en razón de que no hubo un resultado de homicidio, sin que pudiese ser procesado por homicidio en grado de tentativa, por haber sido ya sentenciado por dichos hechos, sin que afecte que le hayan dado diversa clasificación jurídica, de homicidio consumado.[650]

---

[649] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 263.

[650] Es importante tener presente que en este caso, si el marinero Alcalá priva de la vida a Bustamante, toda vez que por asesoría de su abogado está en la creencia de que no puede ser juzgado por el delito de Homicidio calificado porque ya fue juzgado por tal delito, dicha apreciación es un error que le puede costar bastantes años en prisión, toda vez que, si se diera ese nuevo suceso (conducta prohibida de homicidio) son otros hechos por los cuales va a ser juzgado, aunque tuviera la misma clasificación jurídica, pues, suceden en diferente tiempo, además que no son los mismos, pues, para empezar en los primeros hechos no hubo resultado material y en los segundos si hay un resultado material; por lo que respecta a la sentencia que se dictó por los primeros hechos sería nula, de esta forma no se estaría violando el principio *non bis in ídem*.

cb) Exclusión del elemento normativo

La conducta típica se puede excluir cuando falta el elemento normativo, ya sea de valoración cultural o jurídica expresa o implícita.

Respecto a la exclusión de la conducta típica por faltar elemento normativo de valoración cultural sirve de ejemplo la falta de conducta típica de hostigamiento sexual cuando las manifestaciones del sujeto activo no se pueden considerar como un asedio.[651]

Mientras se excluirá la conducta típica de portación de arma prohibida, cuando el sujeto porta un juguete de plástico ligero que aparenta ser una pistola con la cual se podría agredir, pues, de acuerdo con el Código Penal Federal las armas prohibidas son los instrumentos que sólo puedan ser utilizados para agredir y que no tengan aplicación en actividades laborales o recreativas, al respecto, el juguete en forma de pistola no entra en el concepto de arma prohibida, toda vez que no es un instrumento para agredir, ya que no se puede causar un daño relevante para el derecho penal con dicho juguete.

Cuestión diferente, si el juguete con apariencia de pistola es utilizado en un delito de robo para constreñir la voluntad de la víctima y entregue la cosa, pues en ese caso el juguete de plástico con apariencia de pistola si es relevante para acreditar la calificativa de violencia moral, pero la pura portación del mismo no es conducta prohibida por el Derecho penal.

Otro ejemplo en materia de contrabando por falta de elemento normativo jurídico expreso es cuando el bien no es considerado como mercancía, excluirá la conducta típica de contrabando en estudio, sin embargo, sabemos que en materia aduanera prácticamente cualquier bien, es considerado mercancía, así el artículo 2o. de la Ley Aduanera en su parte conducente señala: “Para los efectos de esta Ley se considera: … III. Mercancías, los productos, artículos, efectos, y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.

[651] Este ejemplo es citado por Enrique Díaz-Aranda, en su libro Teoría del delito funcionalista, *cit*., p. 264. Para poder interpretar el significado de los elementos normativos de valoración cultural, hay que acudir a los diccionarios, en el caso de México, al de la Real Academia Española, sin embargo, hay palabras que no significan lo mismo para dicho diccionario que para el Diccionario del Español de México, por lo cual también habrá que revisar este diccionario para ver el significado de la palabra sujeta de valoración, pero pudiese ser que el significado que le atribuyen los diccionarios mencionados ya esté rebasado por la cultura social, en ese caso será necesario también acudir a las tesis y jurisprudencias que se han emitido por el Poder Judicial Federal, para que el jurista pueda interpretar de forma más adecuada tal o cual palabra.

No obstante, es factible que se excluya el elemento normativo de la conducta-típica en comento, como lo sería en el caso de que proveniente del extranjero una persona introduzca al país un ataúd que contenga un cadáver, o bien, que introduzca muestras y muestrarios que por sus condiciones carecen de valor comercial, en ambos casos, sin pagar contribuciones, pues, la regla complementaria 8a. del artículo 2o. de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, expresamente señala que dichos bienes no son considerados mercancías y en consecuencia no se gravarán.

Asimismo, se excluye el elemento normativo en el caso de la conducta- típica de contrabando en comento de comisión imprudente por no admitir como forma de comisión a la imprudencia en términos del artículo 60 del Código Penal Federal, por no estar en la lista contenida en dicho precepto legal. Aunque la redacción de dicho precepto, puede llevar a confusión al intérprete del Derecho, porque al señalar dicho precepto que: "Las sanciones por delitos culposos sólo se impondrán en relación con los delitos previstos en los siguientes artículos…", pareciera que los "delitos" señalados en dicho artículo, si admiten la comisión imprudente, solo que no se les va a imponer por su comisión pena alguna.

En España por reforma de la LO 6/2011 se incorporó la punición de las conductas típicas de contrabando cuando se cometan por imprudencia grave.

Respecto a la falta de exclusión de la conducta típica por estar dicha conducta fuera del sentido de la prohibición de la norma Díaz Aranda refiere el caso del arquitecto que cruzó la frontera con un cheque por cuarenta mil dólares sin declararlo y fue procesado por el delito de contrabando asimilado,[652] en el cual aunque la conducta coincidía objetivamente con la descripción del tipo penal de contrabando equiparado, no existe tipicidad, pues de un análisis teleológico de la norma nos lleva a sostener que dicho supuesto no es aquel que el legislador quiso prohibir y, en consecuencia debe ser considerado como lícito.[653]

Tratándose de la exclusión de la conducta típica por no existir un peligro intrínseco de la conducta al resultado, creemos que se daría esa falta de peligro (o aumento del riesgo permitido) hacia la producción del resultado en el caso de que un médico al estar haciendo un procedimiento para que una mujer dé a luz a un bebe no observa la *lex artis*, es decir, lleva a cabo un procedimiento erróneo o bien, se le cae el recién nacido, y como consecuencia, de cualquiera de las dos hipótesis, muere el bebé, lo cual, podría ser

[652] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 264.
[653] *Ibídem*, p. 185.

considerado como homicidio imprudencial, pero resulta que del dictamen en medicina forense se establece que el niño nació vivo pero no viable y que iba a morir dentro de las 48 horas de haber nacido, tomando en cuenta esta circunstancia se podría afirmar que no hubo un aumento del riesgo permitido (Roxin) hacia el bien jurídico tutelado porque el recién nacido de todos modos iba a morir, y por lo tanto, se excluye la imputación hacia el sujeto, cuestión que es discutible si es justo o no que dicha conducta quede impune.

Cabe precisar que la acción del médico si conlleva un peligro intrínseco suficiente para provocar el resultado, pero como éste de todos modos con seguridad se iba a verificar, sin la intervención del médico, pues el niño no era viable, consideramos que se puede hacer una interpretación amplia del peligro intrínseco, para sostener que ante la muerte inminente del recién nacido, no existió un peligro para el bien jurídico tutelado que es la vida.

Dentro de la exclusión de los elementos normativos el autor de esta sistemática se pregunta si la imprudencia puede quedar excluida por cuestiones de índole exclusivamente normativa. Dando contestación, en el sentido de que si la citada imprudencia no se sustenta en un componente subjetivo, como la representación o falta de previsión, sino en la violación del deber de cuidado, entonces la respuesta es afirmativa.

cc) Exclusión del elemento subjetivo

Puede ser que la conducta típica se excluya por falta de realización de los elementos subjetivos específicos (últimas finalidades o propósitos, ánimos, intensiones o a sabiendas).

cca) Falta de elementos subjetivos específicos

La ausencia de los elementos subjetivos específicos excluyen el elemento subjetivo de la conducta típica, o dicho de otro modo, excluyen la tipicidad de la conducta.

Así si una persona vende a otra un reloj con el logotipo de la marca *Rolex* por la cantidad de trescientos pesos, quien lo compró no ha sido defraudado porque un reloj original de esa marca costaría cuando menos, cien veces más, por lo cual no pudo existir el ánimo de lucro en el vendedor, y de ahí la falta del elemento subjetivo específico requerido por el tipo de fraude y la atipicidad de la conducta.[654]

[654] *Ibídem*, 266.

Dentro de las conductas prohibidas de equiparable al contrabando, requiere de elementos subjetivos específicos la hipótesis prevista en el artículo 105, fracción XIV, del Código Fiscal Federal, la cual señala:

> Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 36 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura…

Quedaría excluida la conducta típica de equiparable al contrabando en comento en el caso en que la transmisión de información al sistema electrónico distinta a la que contiene ella anexos del pedimento no implica una omisión de contribuciones, tal podría ser el caso del domicilio del importador, o bien, en el caso del número de factura es común que en mercancía enviada en el mismo embarque, este sea subdividido en distintas facturas en mismas cantidades, siendo que se captura un número de factura distinto a aquél que se digitaliza, y al tener los datos iguales, no implica omisión de impuestos o de regulaciones o restricciones no arancelarias.

ccb) Ausencia de elementos subjetivos genéricos

En este caso se excluye el tipo en su parte subjetiva con referencia a la falta de dolo, lo que da lugar a una ausencia de conducta típica.

- Error de tipo

Díaz Aranda señala que:

> "…Si el aspecto cognitivo del dolo se conforma con el conocimiento de las circunstancias en las que el sujeto realiza su conducta típica, entonces la falsa percepción de alguna de las circunstancias esenciales de esa realidad da lugar al error de tipo…".[655]

La percepción errónea puede recaer sobre alguno de los elementos objetivos de la conducta típica o sobre alguno de los elementos normativos.

El autor referido como ejemplo de error sobre los elementos objetivos narra los siguientes hechos:

> … quien al ir de caza ve una sombra muy grande similar a la de un oso y dispara privando de la vida a quien en realidad era un ser humano, tuvo una falsa percepción

[655] *Ibídem*, p. 267.

> de un elemento objetivo en el momento de realizar su conducta. Por esta razón el error sobre los elementos objetivos se podría identificar más rápidamente si utilizáramos la antigua denominación de error de hecho (error facti), porque el sujeto se equivoca sobre los hechos que sus sentidos perciben. Sin embargo, es preferible evitar esa denominación, porque el tipo también se conforma con elementos normativos que requieren una valoración cultural o jurídica que es imperceptible a través de los sentidos y, en consecuencia, no pueden ser considerados como hechos, sino incluso se pueden considerar como errores de derecho cuando recae sobre un elemento normativo jurídico…[656]

Otro ejemplo de error sobre elementos objetivos es el siguiente:

Guillermo va de vista a casa de sus padres, dejando su vehículo en la calle cercana a la referida casa, al parecer dicho vehículo tocaba una franja de cruce peatonal, siendo el caso que después de un par de horas de haber convivido con sus familiares su madre le solicita le preste su automóvil para el siguiente día, toda vez que iba a ir a una consulta médica lejos del domicilio y su carro no circulaba, razón por la cual Guillermo le da la llave a su señora madre del vehículo de su propiedad, marca Dodge Neón, color gris, modelo 2005, en buen estado de conservación, y decide dejarlo estacionado en el mismo lugar en donde lo estacionó y pasó a retirarse abordando un taxi.

Al día siguiente, la madre de Guillermo sale de su domicilio para ir a su consulta, y se dirige hacia donde Guillermo le había dicho que estaba estacionado el citado vehículo procede a abrirlo y a abordar el mismo, introduce la llave en el switch e intenta encender el auto, y al percatarse que no enciende, realiza una llamada a Guillermo comentándole que no encendía el auto, por lo que Guillermo le comenta que en la parte baja del volante hay un botón que tiene que oprimir para que encienda, por lo cual durante 5 minutos estuvo buscándolo y como no lo encontró, le realiza una segunda llamada, y Guillermo le vuelve a insistir que está en la parte baja de volante, y por espacio de otros 5 minutos intenta encontrar dicho botón de encendido, sin lograr encontrarlo, cuando en esos momentos llega al lugar una persona de nombre Rodolfo y le reclama a la madre de Guillermo, el por qué estaba a bordo de su auto, procediendo a llamar a los oficiales de la policía, quienes proceden a remitir a la persona ministerio público correspondiente.

En este caso existe error sobre el objeto material del delito, que consiste en el auto de propiedad del señor Rodolfo, pues se pudo comprobar que la señora madre de Guillermo

[656] *Ibídem*, p. 268.

tuvo una falsa apreciación de la realidad en este caso, creyó que el vehículo el cual abordo, era el que le había prestado su hijo, pues, tenía características muy similares al auto de su hijo. Argumento que quedó probado en virtud de que el auto que le había prestado su hijo se lo había llevado la grúa por estar mal estacionado tocando la franja peatonal, y en dicho espació el señor Rodolfo había estacionado su vehículo Marca Neón, gris, modelo 2006, en buen estado de conservación. Como se puede observar en este ejemplo con la llave de referencia se pudo abrir el auto del señor Rodolfo.

La falsa comprensión intelectual de un elemento normativo se puede apreciar en el muy conocido caso en que una dama toma del perchero un abrigo que no es de su propiedad y sale del restaurante, en virtud de que lo confundió con el suyo pues ambos son de características muy similares, en este caso hay un apoderamiento y tiene ánimo de dominio, pero hay un error de tipo sobre el elemento normativo de ajenidad.

También habría un error de tipo sobre el elemento ajenidad en el caso de que una persona venda su vehículo a Juan pero éste le paga y le pide de favor que se lo entregué hasta 15 días después de la compraventa, porque saldrá de vacaciones y no tiene quien lo cuide, siendo en caso, que esta situación la aprovecha dicho vendedor, y "vuelve a promocionar y "vender" el vehículo a Ramón, pero está vez se lo entrega a Ramón, quien se lo lleva a su casa.

En este caso Ramón no será responsable del delito de robo, pues, él estaba en la falsa concepción de que era el propietario de dicho vehículo y que entró a su patrimonio, sin embargo, el vehículo es propiedad de Juan. Lo anterior, sin perjuicio de que el vendedor pueda ser acusado por la conducta prohibida de fraude específico consistente en: "Vender a dos personas una misma cosa, sea mueble o inmueble, y reciba el precio de la primera, de la segunda enajenación o de ambas, o parte de él, o cualquier otro lucro, con perjuicio del primero o del segundo comprador…"

Así un ejemplo en materia penal-fiscal lo encontramos en materia de la defraudación fiscal, con relación al tipo penal siguiente:

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

2. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal…

En este sentido, si el beneficio o estímulo fiscal no es sin derecho, faltará ya la conducta-típica del delito fiscal; y si el sujeto cree que erróneamente que el beneficio fiscal obtenido es conforme a Derecho, su error incide sobre un elemento normativo del tipo penal. Destacando que al tratarse del elemento normativo "sin derecho", pareciera que ese elemento incidiría sobre la antijuridicidad, por ser esta en sentido formal lo contrario a derecho, y por lo tanto, al existir una falsa creencia sobre dicho elemento, se trataría de un error de prohibición, sin embargo, al estar contemplado en el tipo penal, en caso de error sobre el citado elemento normativo no habrá dolo y por lo tanto no habrá conducta típica.

El error puede ser invencible o bien, puede ser vencible, el primero es aquel que no se hubiese podido evitar ni aun teniendo la diligencia debida[657] y se excluye tanto el dolo como la imprudencia, dando lugar a la impunidad, pues la pura causación del resultado lesivo sin dolo ni imprudencia resulta una conducta atípica,[658] eliminando el elemento subjetivo de la conducta típica, y en consecuencia excluyendo el delito por atipicidad de la conducta quedando ésta fuera de lo prohibido,[659] haciendo la aclaración que para algún sector doctrinal la imprudencia pasa de ser de un elemento subjetivo a uno normativo.

Un ejemplo de error de tipo invencible es el siguiente:

El "importador" yerra sobre el origen de la mercancías materia de comercio exterior, debido a que el productor de Estados Unidos de América le entregó a dicho sujeto el certificado de origen de las mercancías en el cual se asienta que las mismas son de origen norteamericano, con el beneficio de que bajo el Acuerdo Estados Unidos-México-Canadá (en México T-MEC), no paga contribuciones ni derecho de trámite aduanero.

Efectivamente, el sujeto tiene una falsa comprensión intelectual de un elemento normativo, porque requiere de una valoración jurídica que es imperceptible a través de los sentidos, para poder saber de donde son originarias dichas mercancías, y contrario a lo que asentó dicho proveedor en el certificado de origen, las mercancías eran de origen chino. Cabe señalar que existen toda una serie de "Reglas de origen" para poder determinar de donde son originarias las mercancías, Reglas que se encuentran previstas, respecto al ejemplo señalado, en el T-MEC.

---

[657] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit*., p. 279.
[658] *Ídem.*
[659] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 269.

Consideramos, que en dicho ejemplo es un error invencible que excluye la conducta típica de contrabando de referencia, y aún en el caso que se pudiese considerar un error vencible, dado que esta conducta-típica no admite la forma de realización culposa no se impondría sanción alguna a la persona.

Mientras que el error vencible es aquel que hubiese podido evitarse si se hubiera observado el debido cuidado, por lo que puede considerarse error imprudente,[660] por lo tanto excluirá el dolo pero no la imprudencia, por lo que solo podrá ser sancionado como delito culposo, siempre y cuando el hecho de que se trate admita dicha forma de realización, para lo cual tendremos que observar el listado de numerus clausus, sobre los delitos que admiten la forma de comisión culposa, que se establece en el segundo párrafo del artículo 60 del Código Penal Federal, pues en caso de que la conducta no sea de las que están allí contempladas, tampoco podremos sostener su tipicidad, según se fundamenta en los artículos 15, fracción VIII, inciso a) y su párrafo final, 66 y 60, párrafo 2o., del Código Penal Federal.[661]

En este sentido, sirve de apoyo a lo señalado la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación, del tenor siguiente:

> ERROR DE TIPO COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DEL DELITO. El artículo 15 del Código Penal Federal establece como causa de exclusión del delito, entre otras, la existencia de un error invencible, bajo el cual se realiza la acción u omisión, que recae sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal. El error es una falsa apreciación sobre la realidad y se distingue de la ignorancia en que ésta implica un desconocimiento total y conlleva una entera ausencia de noción sobre un objeto determinado. Entonces, el error de tipo consiste en una falsa apreciación o distorsión sobre uno o más de los elementos -sean de naturaleza objetiva o normativa- exigidos por la ley para integrar el tipo delictivo. Este tipo de error, como causa de exclusión del delito, tiene como efecto excluir el dolo o la culpa; de manera que si el error es invencible (insuperable), esto es, no pudiendo evitarse ni habiendo actuado el agente con el mayor cuidado, se excluye plenamente su responsabilidad penal, pero no se excluye por completo si es vencible (superable), sino que en términos del artículo 66 del citado ordenamiento actúa como aminorante, pues se aplica la punibilidad del delito culposo si el hecho de que se trata admite tal forma de realización. Época: Novena Época, Registro: 175596, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su

[660] Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit*., p. 279.
[661] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 270.

Gaceta, Tomo XXIII, marzo de 2006, Materia(s): Penal, Tesis: 1a. CIX/2005, Página: 208.

Contradicción de tesis 68/2005-PS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Miguel Enrique Sánchez Frías.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que se resolvió.

El autor de esta sistemática señala otras clasificaciones del error, las cuales comentamos a continuación.

También el error puede ser sobre el objeto o error en el golpe, al respecto, Mir Puig señala que el supuesto más relevante en esta clase de error es el que recae *in persona*: se confunde a la víctima, tomándola por otra persona,[662] dando lugar a dos hipótesis, la primera cuando la víctima como la persona confundida tienen la misma calidad, entonces el error será irrelevante,[663] como en el caso de que un sujeto creyendo disparar sobre Pedro, lo hace sobre Juan; o confunde a la hija del Rey con la otra.[664]

Mientras que si el error versa sobre persona que goza de protección penal especial,[665] es decir, la víctima y la persona con la que se confundió tienen distintas calidades reconocidas por ley,[666] entonces el error será relevante, es decir tendrá consecuencias jurídicas,[667] lo cual se puede advertir en el ejemplo señalado por Díaz Aranda en "el supuesto del hijo que dispara contra la persona que entra a la casa creyendo que era su padre cuando en realidad mató al jardinero, tenemos por un lado una conducta típica de homicidio culposo, pero también se da una tentativa de homicidio en razón de parentesco…"[668]

Asimismo, existe el error conocido como *aberratio ictus o d*esviación en el golpe, es decir, no se confunde el objeto por otro, sino sólo que se yerra en la dirección del ataque, así Mir Puig, pone el siguiente ejemplo: "… el autor sabía que aquél a quien apuntaba con

662 Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general*, *cit*. p. 283.
663 Díaz-Aranda, Enrique, Teoría del delito funcionalista, *op. cit*., p. 270.
664 Mir Puig, Santiago, Derecho Penal, parte general, *cit*. p. 284.
665 *Ibídem*, p. 283.
666 Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista, cit*., p. 271.
667 Mir Puig, Santiago, *Derecho penal, parte general, cit*., p. 283.
668 Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 271.

el arma era Pedro, pero no dio en el blanco y la bala alcanzó a otra persona…". Dicho autor señala que la diferencia con el error en el proceso causal, es que en la *aberratio ictus* el objeto lesionado es distinto al que se quería lesionar.

Cuando el resultado causado y el buscado poseen la misma significación jurídico penal, como en el ejemplo señalado, en este caso la doctrina alemana dominante considera que en dicho supuesto habría un concurso ideal de delitos, tentativa de homicidio por lo que respecta a Pedro, y homicidio imprudente por lo que respecta a la otra persona si era previsible su muerte.[669]

Mientras que parte de la doctrina partiendo de que por bien jurídico se entiende un valor abstracto como la vida, la salud, considera irrelevante el error y como en el error en el objeto,[670] se estima como un delito doloso consumado, porque se quería lesionar ese valor y se ha conseguido aunque sobre un objeto material distinto.[671]

Díaz Aranda coincide con la idea de la doctrina dominante alemana al considerar que en esta clase de error existe un concurso de conductas típicas, sin embargo, hace énfasis en la importancia de las calidades específicas de la víctima señaladas en ley, así en el caso de que el sujeto activo dispara contra su enemigo, pero termina privando de la vida a su propio hijo que se encontraba detrás, existe tentativa de homicidio calificado por lo que hace a su enemigo y homicidio en razón de parentesco, por lo que hace a su hijo, y será cuestión de atender a las condiciones de ejecución para saber si fue imprudente o doloso eventual, siendo de gran trascendencia para efectos de la pena, ya que si es homicidio en razón de parentesco, es impune,[672] y si es doloso eventual se castiga con la misma pena que el dolo directo.

Aquí es importante considerar que sólo habrá lugar a dicho concurso de conductas típicas si el homicidio en grado de parentesco es doloso, en este caso eventual, toda vez el Código Penal Federal en su artículo 321 bis, señala que no se procederá contra quien culposamente ocasione homicidio en agravio de un descendiente consanguíneo en línea recta, salvo que el autor se encuentre bajo el efecto de bebidas embriagantes, de estupefacientes o psicotrópicos, sin que medie prescripción médica, o bien que no auxiliare a la víctima.

---

669 Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal, parte general*, *cit*., 285.
670 *Ídem*.
671 *Ídem*.
672 Díaz-Aranda, Enrique, *teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 272.

Ahora bien, para poder determinar si hay dolo eventual o culpa con representación, habrá de tomarse en cuenta, como afirma Díaz Aranda, "que el grado de probabilidad de verificación del resultado es decisivo para sostener el dolo eventual cuando dicha probabilidad es alta, y culpa o imprudencia cuando es mediana o baja…".

También el error puede ser sobre el proceso causal, por lo que Muñoz Conde y García Arán señalan que en principio las desviaciones inesenciales o que no afectan a la producción del resultado querido por el autor son irrelevantes (A dispara contra B con ánimo de matarle, pero solo lo hiere, muriendo B a los pocos días a causa de la gravedad de la herida). Por el contrario, si el resultado se produce de un modo totalmente desconectado de la acción del autor, a lo sumo podrá imputarse el hecho como tentativa (en el ejemplo anterior, B muere posteriormente a consecuencia del incendio del hospital).[673] Puesto que faltará la propia posibilidad de imputación objetiva del resultado a la conducta inicial, no concurrirá el tipo *objetivo* del delito consumado (aunque subsistirá tentativa), sin que se plantee ya la cuestión del error en el tipo subjetivo.[674]

Ahora bien, Díaz Aranda señala que si el desarrollo causal verificado es diferente al pretendido por el autor, pero el resultado es el mismo que se quería, entonces es irrelevante el error del sujeto, poniendo como ejemplo el que golpea fuertemente la cabeza de la víctima para matarla y creyéndola muerta la entierra en su jardín, pero con la necropsia se determina que la persona murió ahogada por la tierra y no por el golpe en la cabeza, ese error no cambia el título de imputación de homicidio doloso de la conducta.[675]

En ese sentido Zaffaroni señala que: cuando el resultado se adelanta o se atrasa respecto de lo previsto, como cuando un sujeto quiere matar a una persona y después tirar el cadáver al rio para simular un accidente, un ahogamiento, en realidad la golpeó y cree que está muerto, la tira al río y se muere ahogada, se atrasa el resultado, ahí la solución depende de que haya varias una unidad de conducta, y una unidad de decisión, hay varias

[673] Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *cit*., p. 276.
[674] *Cfr*, Roxin, AT, s 12/141; Martínez Escamilla, Imputación, *cit*., p. 316. Citado por Santiago Mir Puig, Derecho penal, parte general, *cit*., p. 284.
[675] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 272. Existe otra corriente doctrinal que sostiene la diversidad de conductas, y no acepta la unidad de conducta, por lo que considera que estamos ante la presencia de un concurso ideal de conductas típicas, que en los ejemplos mencionados son: homicidio en grado de tentativa y homicidio imprudente.

conductas pero una unidad de decisión, se quiere matar a alguien y esa persona muere ahogada, no tiene mayor importancia.[676]

Díaz Aranda señala que cuando existe atenuantes o calificativas, es discutible su relevancia en el estudio del error sobre el proceso causal, señalando que – en el ejemplo mencionado por dicho autor- todo comenzó con una riña, la pregunta es ¿Si estamos ante una conducta típica de homicidio en riña o uno de homicidio calificado? por tener el autor la ventaja debido a que la víctima se encontraba inconsciente al momento de enterrarla viva y, por tanto, indefensa; o bien, existe un concurso ideal entre homicidio en riña en grado de tentativa y homicidio imprudente.

Al respecto, considera más apropiada la segunda solución, en virtud de que el autor desconoce sobre la sobrevivencia de la víctima después de la riña, lo cual nos lleva nuevamente a los terrenos del error de tipo que elimina la posibilidad de un homicidio calificado,[677] máxime que en caso de que se pudiese configurar una calificativa objetivamente hablando, también se requiere de una parte subjetiva, consistente en que el autor tenga conciencia de dicha ventaja, lo cual no podría suceder en el ejemplo citado.

Por último, se puede presentar el caso fortuito, así se dice que la elevación de un peligro por encima del riesgo permitido da lugar a la imputación normativa del resultado a la conducta[678], sin embargo, cuando la conducta no se realizó con dolo ni culpa, pero existe un resultado que pudiese ser objetivamente imputable al sujeto activo, estamos en presencia de un caso fortuito.

B. Antijuridicidad

Una conducta típica es antijurídica sino está protegida por una causa de justificación: consentimiento del ofendido, legítima defensa, estado de necesidad justificante, cumplimiento del deber, ejercicio de un derecho, que excluya la antijuridicidad. Así es como nuestros tribunales, y diversos países como España consideran funciona la antijuridicidad, reduciéndose a que no haya alguna causa de justificación de la conducta prohibida.

---

[676] Zaffaroni, Eugenio Raúl, página de internet: https://www.youtube.com/watch?v=CIjA-bArWQc, fecha de última consulta: 26 de agosto de 2018. Sin embargo, el propio autor, manifiesta: si tengo dos conductas, es decir me peleo con alguien y creí que estaba muerto y en ese momento hago un segundo plan de tirarlo al río ahí dividí la conducta ónticamente no puede ser la misma, entonces no queda más que tener un concurso real.
[677] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 273.
[678] Díaz-Aranda, Enrique, *Proceso penal Acusatorio y teoría del delito*, (*legislación, jurisprudencia y casos prácticos*), México, 2008, p. 685.

Muñoz Conde y García Arán, manifiestan que la antijuridicidad es formal y material, que son aspectos del mismo fenómeno, y deben de actualizarse ambos, porque una acción que contradice la norma de manera puramente formal no puede ser calificada de antijurídica, como tampoco puede ser calificada como tal la lesión de un bien que no esté protegido jurídicamente.[679]

Respecto a la teoría de los elementos negativos del tipo,[680] Díaz Aranda sostiene una postura diferente pues dicho autor señala que las causas de justificación no excluyen la prohibición general de la conducta, sino que sólo la justifican.[681] y citando a Gómez Benítez manifiesta que: "… Las causas de justificación cumplen una función político-criminal, pues a través de ellas el legislador penal pretende solucionar aquellos supuestos en que las circunstancias obligan a justificar una conducta prohibida que lesiona a un bien jurídico tutelado (conducta-típica)".[682]

Las causas de justificación cumplen una función político-criminal, pues el legislador pretende solucionar supuestos en que las circunstancias obligan a justificar una conducta prohibida que lesiona un bien jurídico tutelado (conducta-típica),[683] por ello las causas de justificación siempre deberán estar previstas en la ley, por lo cual no admite las causas de justificación supralegales (aquellas no reconocidas expresamente en el orden jurídico) o la inclusión o exclusión de elementos no contemplados en la regulación de la causa de justificación.[684]

Con base en lo señalado, Díaz Aranda manifiesta que se deben excluir aspectos subjetivos del autor como requisitos para justificar la conducta (elementos subjetivos del injusto), como los motivos que guían al sujeto que obra justificadamente, sólo serían relevantes si la causa de justificación los contempla expresamente,[685] es decir, si están previstos en la ley, por lo que en el caso de legítima defensa no interesa si el autor realizó dicha defensa por venganza o con la intención de defenderse, pues, el Código Penal

---

679 Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *cit*., p. 300.
680 Dicha corriente de opinión sostiene que las causas de justificación constituyen una exclusión de la prohibición y, por tanto, se debe considerar al hecho justificado también como un hecho permitido y lícito.
681 Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 277. En ese sentido, Santiago Mir Puig quien señala que: "… Aunque nos apartamos de esta concepción del tipo (que considera que las causas de justificación eliminan la tipicidad), ya señalé que debe admitirse que la concurrencia de causas de justificación excluye la presencia del supuesto de hecho antijurídico). Del citado autor, *Derecho penal, parte general*, *cit*., p. 432.
682 *Ídem*.
683 *Ídem*.
684 *Ídem.*
685 *Ibídem*, pp. 277 y 278.

Federal en su artículo 15 fracción IV, no contempla ningún fin o ánimo para justificar su conducta por legítima defensa.[686]

a. Aspectos

Esta teoría reconoce que la antijuridicidad tiene dos aspectos uno formal y otro material.

aa) Formal

La antijuridicidad formal es la conducta típica que contraviene a todo el sistema jurídico en su conjunto, conformando la conducta-típica y antijurídica lo que se conoce como injusto,[687] es decir, lo antijurídico es una calificación que se le da a la conducta-típica, cuando no está justificada, mientras que el injusto es un sustantivo que se actualiza cuando existe conducta-típica y antijurídica.

Para poder constatar la antijuridicidad se requiere que previamente exista una conducta-típica, toda vez que esta última es el objeto y la antijuridicidad es la valoración de dicho objeto como contrario al ordenamiento jurídico.

Sin embargo, algún sector de la doctrina considera que la realización de un hecho típico genera la sospecha de que ese hecho es también antijurídico, pero esta presunción pude ser desvirtuada por la concurrencia de una causa de justificación excluyente de la antijuridicidad (función indiciaria de la tipicidad).[688]

Las conductas prohibidas por el derecho penal, puedan estar justificadas por otras normas jurídicas diversas a las penales, como pueden ser las de carácter civil, laboral, fiscal, penal, etcétera,[689] de ahí que la gran mayoría de las causas de justificación proceden de otros campos del Derecho y son válidas en derecho penal.

No existiendo consenso aún respecto a si está justificada la conducta de una persona en materia penal, no existirá responsabilidad por parte de la misma en ninguna otra rama del derecho[690].

---

[686] *Ibídem*, p. 278.
[687] *Ídem.*
[688] Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *cit.*, p. 299.
[689] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., pp. 278 y 279.
[690] Dentro de los que consideran que a pesar de que está justificada una conducta en materia penal, tienen que responder por ejemplo en materia civil, se encuentra Eugenio Raúl Zaffaroni.

ab) Material

El segundo aspecto de la antijuridicidad es el material, en el cual "se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales[691] y que también es valorada como injustificada, y por ello también injusta".[692]

Para Roxin la importancia práctica de la antijuridicidad material es triple: permite realizar graduaciones del injusto y aprovecharlas dogmáticamente, proporciona medios auxiliares de interpretación para la teoría del tipo y del error y para solucionar otros problemas dogmáticos y hace posible formular los principios en los que se basan las causas de exclusión del injusto y determinar su alcance.[693]

Siguiendo con las ideas de Roxin, en efecto la antijuridicidad material permite graduar el injusto según su gravedad, cuestión que no es posible con la antijuridicidad formal porque no admite distinciones cualitativas, un fraude de $1,000,000.00 tiene lo mismo de antijuridicidad en sentido formal que un fraude de $100, porque en ambos casos se infringe la norma (prohibición) del artículo 386 del Código Penal Federal. Y tampoco habrá distinción en cuanto a la antijuridicidad formal, en cuanto infracción a una prohibición, de una conducta típica de violación y una de abuso de confianza.

En cambio, en el injusto material de fraude de $1,000,000.00 hay más nocividad social que en el de $100, asimismo, hay, por mucho, más nocividad social en la violación que en el abuso de confianza y en comparación con éste es cualitativamente distinta por completo.

Asimismo, para establecer la medida de la pena, es decir para individualizar la misma, el factor principal es el grado de culpabilidad, el cual se obtiene de forma considerable de la cantidad y la cualidad del injusto material (conducta-típica antijurídica en su aspecto material), como se advierte, del contenido del artículo 52 del Código Penal Federal, el cual en su parte conducente establece lo siguiente:

> Artículo 52.- El juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad

[691] Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general*, t. I, Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito, cit., p. 558.
[692] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.,* p. 279.
[693] Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general*…, *cit.,* p. 559.

del ilícito, la calidad y condición específica de la víctima u ofendido y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:

I.- La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro a que hubiere sido expuesto;

II.- La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;

III.- Las circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;

IV.- La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito;

…

Por lo que en gran medida la punición resulta decisivamente co-determinada por el injusto material del hecho.[694]

Otra función que refiere Roxin es que:

> … desde el punto de vista de la antijuridicidad, el injusto material de la lesión de bienes jurídicos puede excluirse por el hecho de que en caso de colisión de dos bienes jurídicos se prefiere el interés por el bien jurídico más valorado al menos valorado, con lo que el resultado es que pese al sacrificio de un bien jurídico se produce algo socialmente provechoso o al menos no se produce un daño social jurídico penalmente relevante…[695]

La cuantificabilidad del injusto material también trasciende para la exclusión de la responsabilidad y autoría mediata, asimismo, para interpretar al tipo, sobre todo cuando una conducta literalmente interpretada podría encuadrar, subsumirse en el tipo, pero de acuerdo a su significación social, la conducta no concuerda con el tipo de delito.[696]

Asimismo, el principio de la antijuridicidad material también es decisivo para desarrollar y determinar el contenido de las causas de justificación[697], como en el caso en que se incluyó ya hace tiempo el estado de necesidad exculpante.

---

[694] *Cfr*., Roxin, Claus, *Derecho penal parte general t. I., cit.,* p. 559. Preferimos el termino punición en vez de pena, porque consideramos que la punición es cuando el juez individualiza la punibilidad en la sentencia, para lo cual toma en cuenta la gravedad del ilícito y el grado de culpabilidad del agente, y la pena es la real constricción de la libertad, es decir cuando ya está compurgando. *Cfr*. De González Mariscal, Olga Islas, *Análisis lógico de los delitos contra la vida*, 4a.ed., México, Trillas, 1998, pp. 59-61 y 80-82.
[695] *Ibídem,* p. 558.
[696] *Ibídem,* pp. 559 y 560.
[697] *Ibídem,* p. 560.

b. Efectos

Frente a una conducta justificada no procede una causa de justificación, así, si Juan agrede injustificadamente a Pedro, y éste se defiende golpeando a Juan, por lo que si Juan vuelve a golpear a Pedro no podrá alegar que fue en legítima defensa porque él fue el agresor.

Asimismo, de conformidad con el principio de accesoriedad limitada en la participación si la conducta prohibida del autor está justificada, no podrán ser responsables de participación los cómplices del autor de la conducta-típica.

c. Causas de justificación

Las causas de justificación que reconoce nuestra legislación penal federal son: 1. El consentimiento, la legítima defensa, el estado de necesidad justificante, el cumplimiento de un deber, y el ejercicio de un derecho.

ca) Consentimiento

Por lo que hace al consentimiento el artículo 15 fracción III del Código Penal Federal establece lo siguiente:

> "Artículo 15. El delito se excluye cuando:
>
> III. Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre que se llenen los siguientes requisitos:
>
> a) Que el bien jurídico sea disponible,
>
> b) Que el titular del bien tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo; y
>
> c) Que el consentimiento sea expreso o tácito y sin que medie algún vicio;
>
> O bien, que el hecho se realice en circunstancias tales que permitan fundadamente presumir que, de haberse consultado al titular, éste hubiese otorgado el mismo…

El creador del funcionalismo social considera que esta es una verdadera causa de justificación más que una causa de atipicidad, la cual está prevista en la fracción II del referido precepto.

cb) Legítima defensa

En cuanto a la legítima defensa para que se de ésta tiene que cumplirse con los siguientes requisitos señalados en el artículo 15 fracción IV del Código Penal Federal: que se repele una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

cc) Estado de necesidad justificante

En cuanto al estado de necesidad justificante, éste se encuentra regulado en el artículo 15 fracción V del Código Penal Federal, el cual establece lo siguiente:

> Artículo 15. El delito se excluye cuando:
>
> …
>
> V. Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor … valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.

De lo anterior, se desprende que el bien jurídico a salvar puede ser propio o ajeno, y que debe de ser de mayor valor que el lesionado, y el peligro sobre el bien a salvar debe ser real, actual o inminente, y que no haya sido ocasionado por el agente, y por último, que dicho peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviese el deber jurídico de afrontarlo, así en el caso del “contrabando” cuando el vecino que vive muy cerca de la frontera norte del país, observa que Mauricio está grave de salud, con peligro de muerte, y conoce qué medicina darle para poder evitar las convulsiones y en su caso la muerte, decide cruzar la frontera para para adquirir dicho medicamento, toda vez que no se vende en México, o por lo menos desconoce algún lugar donde lo pueda adquirir cerca de su domicilio donde se encuentra.

Es el caso que cruza la frontera, compra la medicina (canabidol fabricado a base de mariguana), para evitar convulsiones y en su caso la muerte y resulta que ésta requiere de permiso de la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios para ingresarla al país, pero dada la situación de peligro en que se encuentra su vecino, decide introducirla sin dicho permiso de la Secretaría de Salud, y se la da a tomar a su vecino y éste salva la vida.

En dicho ejemplo se puede observar que el agente actuó para salvaguardar un bien jurídico ajeno, de un peligro real y actual, como lo era la vida de su vecino, que él no le ocasionó la enfermedad de manera dolosa, lesionando otro bien de menor valor que el salvaguardado, como lo fue objetivamente la puesta en peligro de la salud pública, porque puede dañar la salud de quien la llegase a consumir, y el peligro no era evitable por otros medios ni el agente tenía el deber jurídico de afrontar dicho peligro.

cd) Cumplimiento de un deber

Otra causa de justificación es el cumplimiento de un deber previsto en el artículo 15, fracción VI, del Código Penal Federal precepto del tenor siguiente:

"El delito se excluye cuando:

…

VI. La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico… siempre que exista la necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber…".

El ejemplo que pone el autor de esta sistemática es cuando se ejecuta una orden de aprehensión dictada por la autoridad judicial, en la cual la policía de investigación enfrenta la resistencia o la fuga siendo necesaria la fuerza física para detenerlo, dicha fuerza empleada consistente en asegurarlo inmovilizando su cuerpo está justificada, pues, no es excesiva.

ce) Ejercicio de un derecho

El ejercicio de un derecho también puede ser una causa de justificación, previsto en el referido artículo 15, fracción VI, del Código Penal Federal, el cual dispone:

"El delito se excluye cuando:

…

VI. La acción o la omisión se realice en… ejercicio de un derecho, siempre que exista racionalidad de un medio empleado para …ejercer el derecho, y que este último no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro".

En el controvertido problema de si el elemento subjetivo en este caso del ejercicio de un derecho se tiene que verificar para que se actualice la causa de justificación, el propio legislador lo señala como elemento de la misma, al establecer que es necesario que el ejercicio de un derecho no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro.

C. Culpabilidad

Por lo que hace a este elemento del delito la sistemática funcional social considera a la culpabilidad como el juicio de reproche a una persona que pudiéndose comportar conforme a derecho decidió contravenirlo.[698]

La punición estará determinada en gran medida conforme al grado de culpabilidad de cada persona que haya cometido el delito o participado en el mismo.

Los elementos que conforman la culpabilidad en esta sistemática son la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta. Mientras que las excluyentes de culpabilidad son la inimputabilidad, la falta de conciencia de la antijuridicidad y la inexigibilidad de otra conducta.

a. Imputabilidad

Díaz Aranda señala que:

> … es necesario que quien comete el injusto tenga la capacidad psíquica para comprender la trascendencia del hecho para poder sustentar el juicio de reproche, para lo cual se requiere atender a su experiencia de vida para medir su madurez psicológica… Además de la mayoría de edad, la imputabilidad también requiere del goce de facultades mentales para comprender la trascendencia del injusto en el momento de su comisión…[699]

El referido autor, después de señalar como fundamento diversa normatividad internacional y nacional manifiesta: “Por tanto, que en México la imputabilidad penal inicia a los 18 años de edad es una cuestión de pleno derecho y sin posible contradicción…”.[700]

Respecto a la falta de facultades mentales están los trastornos mentales que pueden ser permanentes o transitorios, respecto al primero “… puede tener diferentes grados, y ello lo debe valorar el perito correspondiente para establecer el grado de afectación del individuo para que de esa forma el juez pueda determinar qué tan disminuida tiene su capacidad, y resolver si está excluida por completo su imputabilidad o sólo está atenuada…”,[701] es decir,

[698] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista, cit*., pp., 343.
[699] *Ibídem*, pp. 348 y 349.
[700] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 348.
[701] Díaz-Aranda, Enrique, Derecho penal, parte general (conceptos, principios y fundamentos del Derecho penal mexicano conforme a la teoría del delito funcionalista social), *cit*., p. 379.

puede haber una imputabilidad disminuida, por encontrarse disminuida la comprensión de lo que hace, lo cual se ve reflejado en una pena atenuada.

Con relación al segundo tipo de trastorno mental, se plantea el problema de los que son provocados por el mismo individuo, figura jurídica conocida como acto liberae in causa, en la cual:

> … es el mismo sujeto quien libremente provoca la pérdida de comprensión y control por la ingestión de bebidas embriagantes o consumo de drogas; en estos supuestos la imputabilidad se establece justo en el momento en el que el sujeto decidió colocarse en dicha situación al empezar a beber o drogarse y no cuando cometió el injusto.[702]

Con la consecuencia de que entre más elevado sea el grado de alcohol ingerido de manera libre mayor será el reproche y la pena a imponer al sujeto, el mismo criterio se aplicará para los supuestos de consumo de drogas.[703]

Después de verificar que el sujeto es imputable, se tiene que analizar si dicho sujeto tenía la conciencia de la antijuridicidad de su hecho, la cual "se constata con el conocimiento del sujeto de estar realizando un injusto…",[704] es decir, el sujeto tiene conciencia de que lo que está haciendo no está justificado.

b. Exigibilidad de otra conducta

En la exigibilidad de otra conducta nos tenemos que hacer la pregunta ¿Qué tanto se le podía exigir al autor del injusto el comportarse conforme a derecho?

Para dar respuesta a lo anterior Díaz Aranda señala que:

> … es importante tener presente el contenido del artículo 52 del Código Penal Federal el cual hace referencia a la educación, ilustración, costumbres y condiciones sociales del sujeto, las cuales nos pueden indicar si tenía la información y la capacidad necesarias para comprender el significado y la trascendencia de su injusto al momento de cometerlo, juicio con un alto grado de importancia en un país tan desigual como el nuestro, pues no se podrá reprochar igual el injusto cometido por el joven que ha vivido en la calle y se ha desarrollado en un entorno social violento en comparación de aquel que ha gozado de una situación económica estable, con una familia bien avenida y que ha tenido acceso a las mejores instituciones educativas, mereciendo este último una

[702] *Ibídem*, p. 350.
[703] *Ídem*.
[704] Díaz-Aranda, Enrique, *Derecho penal…, cit*., p. 382.

sanción más elevada en comparación con el primero, pero respetando el mínimo y máximo de la pena prevista en el CPF para quien comete el delito…[705].

c. Excluyentes de la culpabilidad

La culpabilidad queda excluida y por lo tanto el delito, por inimputabilidad, o por inexigibilidad de otra conducta, la cual se verifica cuando en el sujeto existe miedo, grave, temor fundado, estado de necesidad exculpante, error de prohibición y error sobre la justificación.

Esta sistemática analiza el error sobre una causa de justificación (lo que algunos autores llaman eximentes putativas) como error sobre la justificación de su conducta-típica.

Asimismo, tomando como fundamento lo establecido en el inciso b) de la fracción VIII del artículo 15 de nuestro Código Penal Federal, el cual señala:

Artículo 15.- El delito se excluye cuando:

VIII.- Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible;

…

B) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta…

Esta sistemática separa el error de prohibición del error de justificación y crea un nuevo concepto denominado error de culpabilidad que abarca tanto al error de prohibición como al error de justificación.

ca) Inimputabilidad

El aspecto excluyente de la imputabilidad es la inimputabilidad la cual se presenta en el caso de que la persona sea menor de edad, o bien, cuando sufre un trastorno mental permanente o transitorio.

caa) Minoría de edad

Para esta sistemática la imputabilidad se actualiza en los menores de edad, pues si el sujeto en nuestro país no ha cumplido 18 años no puede ser sujeto del Derecho penal, y

[705] Díaz-Aranda, Enrique, *teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 354.

tendrá que ser juzgado por la justicia para adolescentes siempre y cuando supere los 12 años.

cab) Trastorno mental

Puede ser que la persona sea mayor de edad (en México de 18 años en adelante), sin embargo, que sufra un trastorno mental permanente o transitorio, que anule la imputabilidad, entonces será inimputable.

En este sentido cuando la imputabilidad está completamente anulada sólo podrá imponerse una medida de seguridad en un centro especializado, pero si el trastorno mental no anula la capacidad psíquica del individuo, entonces se disminuirá el juicio de reproche y se podrá aplicar una pena menor.[706]

caba) Permanente

La imputabilidad puede darse por un trastorno permanente como en el caso de locura, retraso mental (oligofrenia), la esquizofrenia, dentro de otras, por lo que el sujeto no tiene la capacidad de comprender la trascendencia y consecuencias de sus actos, hipótesis que se encuentra regulada en el artículo 15, fracción VII, del Código Penal Federal, el cual establece:

> … Artículo 15. El delito se excluye cuando:
>
> VII. Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiera provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.
>
> Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código…

cabb. Transitorio (miedo grave)

Esta causa de inimputabilidad excluye la culpabilidad, así, habrá miedo grave en el trastorno mental transitorio, donde se anula por completo la capacidad de comprensión y que

[706] Díaz-Aranda, Enrique, *Derecho penal, parte general*…, *cit*., p. 380.

fueron causas ajenas a la decisión del sujeto,[707] como se observa del ejemplo citado por Díaz Aranda, el cual es el siguiente:

> … el joven que no se dio cuenta que sus amigos pusieron una droga potente en su refresco y bajo sus influjos condujo su auto causando un grave accidente en el que murieron varias personas. En este supuesto, quedará excluida la culpabilidad del conductor, y serán los amigos quienes deberán responder penalmente por la comisión del delito…[708]

Así, miedo supone un estado de grave traumatismo mental que suprime en el sujeto su capacidad de comprender el hecho realizado (entender la significación antijurídica de ese hecho) y de voluntad para determinarse conforme a dicha compresión, situación que no se comprueba si dicho sujeto se da cabal cuenta de los acontecimientos y se encuentra en plenitud de su capacidad cognoscitiva.[709]

La condición anímica en que se encuentra el sujeto impide que éste pueda valorar correctamente su acción (no hay conciencia de la acción), la que se produce a virtud de un puro reflejo de autodefensa frente a peligros reales o imaginarios, es decir, cuando el sujeto se encuentra en estado de miedo grave, no puede valorar la acción, por que el sujeto activo ha perdido la motivación, representación y conciencia normal de sus actos, por eso para un sector doctrinal es una causa de inimputabilidad y para otro es una causa de no exigibilidad de otra conducta.

El Poder Judicial de la Federación consideraba al miedo grave como una causa de inimputabilidad como se desprende de la tesis del tenor siguiente:

> MIEDO GRAVE O TEMOR FUNDADO. NO SON SINÓNIMOS, SINO DOS EXCLUYENTES DE INCRIMINACIÓN. Cuando en la demanda de garantías se alega que en el caso de no estar demostrada la defensa legítima "si lo está la excluyente de miedo grave o temor fundado", se mantiene una pretensión que debe rechazarse. En primer lugar, no se trata de una sola excluyente en la que los términos "miedo" y "temor", sean sinónimos, … en relación con el miedo grave, cabe decir que dicha condición anímica impide la represión porque el sujeto que actúa en dicho supuesto no puede valorar correctamente su acción, la que se produce a virtud de un puro reflejo de autodefensa frente a peligros reales o

[707] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 360.
[708] *Ídem*.
[709] En ese sentido la tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación de rubro: MIEDO GRAVE Y TEMOR FUNDADO. NATURALEZA. Época: Séptima Época, Registro 234374, Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Seminario Judicial de la Federación. Volumen 169-174. Segunda parte. Materia (s): Penal, Tesis: no hace mención, p. 87.

imaginarios: en la defensa legítima hay conciencia de la acción, en el miedo grave no se puede valorar la acción, por eso es que la defensa legítima es causa de justificación y *el miedo grave de inimputabilidad*...

Amparo directo 6618/51. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 19 de julio de 1956. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Rodolfo Chávez Sánchez. Ponente: Genaro Ruiz de Chávez. Época: Quinta Época Registro: 293193, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXXIX, Materia(s): Penal, Tesis: p. 172.

En sentido similar también se emitió por parte del Poder Judicial Federal la siguiente tesis:

LEGÍTIMA DEFENSA, MIEDO GRAVE Y TEMOR FUNDADO, INCOMPATIBILIDAD DE LAS EXCLUYENTES DE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN). Las excluyentes de legítima defensa, miedo grave y temor fundado, son incompatibles entre sí, ya que **el miedo grave constituye causa de inimputabilidad** y exige que el sujeto activo haya perdido la motivación, representación y conciencia normal de sus actos, o haya caído en un estado de anulación individual… . Las negrillas son añadidas.

Época: Novena Época, Registro: 191613, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Julio de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: IV.1o.P.C.9 P, p. 779.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y CIVIL DEL CUARTO CIRCUITO.Amparo directo 182/99. 22 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham S. Marcos Valdés. Secretaria: María Isabel González Rodríguez.

Díaz Aranda señala que tanto el miedo grave como el temor fundado se ubican en la fracción IX del artículo 15 del Código Penal Federal, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 15.- El delito se excluye cuando:

…

IX.- Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho; …

Dicha consideración, en virtud de que el Poder Judicial de la Federación así lo ha interpretado, como se aprecia de la tesis del tenor siguiente:

EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD. EL MIEDO GRAVE O TEMOR FUNDADO DEBE EXAMINARSE COMO CAUSA DE INEXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA PREVISTA EN LA FRACCIÓN IX DEL ARTÍCULO 15 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL. De la exposición de motivos, así como de la evolución histórico-legislativa del artículo 15 del Código Penal Federal, se llega a la conclusión de que en el pasado la fracción VI de dicho artículo contemplaba en forma autónoma como causa de exclusión en la realización de una conducta delictiva la de miedo grave o temor fundado; empero, el legislador reformó dicha disposición introduciendo en la fracción IX como causa de exclusión del delito la no exigibilidad de otra conducta distinta, sin reiterar en su texto a propósito del miedo grave y temor fundado lo establecido en la fracción VI del propio artículo, estimando así que ese proceder quedaba comprendido como una causa de no exigibilidad de otra conducta; de ahí que el estado psicológico de miedo grave o temor fundado producido por amenazas, debe analizarse conforme al contenido actual de la fracción IX del artículo en comento". Época: Novena Época, Registro: 183829, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Julio de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: VIII.3o.10 P, p. 1106.

Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. Amparo directo 772/2002. 6 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: Miguel Negrete García.

Sin embargo, el autor del funcionalismo social aclara "coincidimos en considerar que tanto el miedo grave como el temor fundado excluyen la culpabilidad, pero desde nuestro punto de vista el primero la anula por inimputabilidad y el segundo por inexigibilidad de otra conducta.[710]

La anterior consideración es de gran utilidad para las partes en el procedimiento penal, así como para el órgano jurisdiccional, a fin de determinar con toda claridad cuando estamos en presencia del miedo grave y cuándo del temor fundado, considerando a ambas figuras jurídicas como causas de inculpabilidad, sin embargo, el primero anula la imputabilidad, y el segundo anula la exigibilidad de otra conducta.

Concluyendo para la sistemática del funcionalismo social el miedo grave como fenómeno interno, consiste en que el constreñimiento de la psique del autor al momento de realizar el injusto es de tal magnitud que anula su capacidad de discernimiento, razón por la cual dicha sistemática la considera una causa de inimputabilidad, toda vez que, al

[710] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, cit., p. 362.

momento de la comisión del injusto queda anulada la capacidad de raciocinio del autor,[711] es decir, se suprime en el sujeto su capacidad de comprender el significado antijurídico del hecho y la capacidad de voluntad para determinarse conforme a dicha comprensión, dando lugar al instinto, por lo que actúa irreflexivamente, siendo una causa de exclusión del delito por inculpabilidad.

cb) Inexigibilidad de otra conducta

Para poder formular el juicio de reproche además de la imputabilidad se requiere que le sea exigible otra conducta a la realizada al sujeto activo del injusto, razón por la cual si no le era exigible otra conducta de acuerdo a las circunstancias en que se encontraba la persona al momento de cometer el injusto, no habrá culpabilidad, y las hipótesis de inexigibilidad de otra conducta son: temor fundado, estado de necesidad exculpante, error de justificación y error de prohibición.

cba). *Temor fundado*

Existe consenso en la doctrina de considerar al temor fundado como causa de no exigibilidad de otra conducta, tal y como lo establece el citado artículo 15 fracción IX del Código Penal Federal, hipótesis que se actualiza en el caso en que un empresario ve constreñida su voluntad, debido a que una banda criminal ha secuestrado a su hijo y le ordena que si no asalta el banco y le trae $10,000,000.00 va a privar de la vida a su hijo, por lo que el empresario no obstante que tiene conocimiento de que su conducta es antijurídica, decide ir al banco en compañía de tres sujetos a quienes contrató para llevar a cabo el robo y realiza dicho delito, y entrega el dinero al jefe de dicha banda.

En esta situación no se le puede pedir a dicho empresario acto de “heroicidad” y que no realice la conducta típica de robo, a pesar de que priven de la vida a su hijo, es por ello que en su conducta-típica y antijurídica de robo no será culpable, pues, no se le puede exigir otra diversa, de acuerdo a sus circunstancias en que se encontraba el sujeto en el momento de llevar a cabo la referida conducta prohibida.

A diferencia del miedo grave, en el temor fundado el sujeto mantiene su capacidad para comprender las implicaciones de su injusto, pero las circunstancias lo orillan a tomar la decisión de contravenir el orden jurídico.[712]

---

[711] *Ibídem.,* p. 360.
[712] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.,* p. 364.

Algunos criterios que ha emitido el Poder Judicial de la Federación son los siguientes:

> MIEDO GRAVE O TEMOR FUNDADO. NO SON SINÓNIMOS, SINO DOS EXCLUYENTES DE INCRIMINACIÓN. Cuando en la demanda de garantías se alega que en el caso de no estar demostrada la defensa legítima "si lo está la excluyente de miedo grave o temor fundado", se mantiene una pretensión que debe rechazarse. En primer lugar, no se trata de una sola excluyente en la que los términos "miedo" y "temor", sean sinónimos, y en segundo lugar, en el caso del temor fundado la acción de quien lo experimenta y a quien ampara la Ley no recae sobre quien lo provoca sino que lesiona bienes diversos; tal sucede en el caso de quien es amenazado para que entregue el bien ajeno, y ante la amenaza, cede: su acción permanece impune porque no puede reprochársele algo que le fue impuesto; se trata de un problema de "vis compulsiva" en la que no es exigible otra conducta…". Época: Quinta Época. Registro: 293193. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXXIX. Materia(s): Penal. Tesis: no se hace mención. p. 172.
>
> Amparo directo 6618/51. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953, no se menciona el nombre del promovente. 19 de julio de 1956. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Rodolfo Chávez Sánchez. Ponente: Genaro Ruiz de Chávez.
>
> LEGÍTIMA DEFENSA, MIEDO GRAVE Y TEMOR FUNDADO. INCOMPATIBILIDAD DE LAS EXCLUYENTES DE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN). Las excluyentes de legítima defensa, miedo grave y temor fundado, son incompatibles entre sí, ya que el miedo grave constituye causa de inimputabilidad y exige que el sujeto activo haya perdido la motivación, representación y conciencia normal de sus actos, o haya caído en un estado de anulación individual. En el temor fundado, la acción típica de quien lo experimenta no es culpable, por no ser exigible otra conducta a quien obra bajo la amenaza de un mal inminente que disminuye la posibilidad de elegir entre el mal de cometer un delito y el propio mal que le amenaza…". Época: Novena Época, Registro: 191613, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Julio de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: IV.1o.P.C.9 P, p. 779.
>
> Primer Tribunal Colegiado En Materias Penal y Civil del Cuarto Circuito. Amparo directo 182/99. 22 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham S. Marcos Valdés. Secretaria: María Isabel González Rodríguez.

En el temor fundado el sujeto si comprende la trascendencia del injusto que está cometiendo, por lo que es imputable, pero la grave amenaza que constriñe su psique le ha

hecho que actúe de forma antijurídica, al igual que cualquiera otro lo hubiera hecho, de ahí que no se le pueda exigir otra conducta distinta y quede anulada la culpabilidad y, en consecuencia el delito.[713]

En cuanto a su naturaleza señalamos que es una causa de exclusión de la culpabilidad, por no exigibilidad de otra conducta, lo cual se corrobora con la tesis del tenor siguiente:

> MIEDO GRAVE Y TEMOR FUNDADO. NATURALEZA. En relación a las excluyentes de responsabilidad de miedo grave o temor fundado previstas en la fracción IV del artículo 15 del Código Penal, debe decirse… En cuanto al temor fundado, es de afirmarse que se fundamenta en la coacción moral ejercida sobre el sujeto, mediante la amenaza de un peligro real, grave e inminente, operando el principio de que el violentado no obra, sino quien lo violenta, pues la voluntad viciada que impulsa al sujeto a la comisión del hecho, como consecuencia del mal que amenaza, hace desaparecer la culpabilidad del autor. Se trata, pues, de una auténtica "no exigibilidad", cuya operancia reconoce el derecho positivo, partiendo de la base de que al sujeto no puede imponérsele el deber de su propio sacrificio. Época: Séptima Época. Registro: 234374. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 169-174, Segunda Parte. Materia(s): Penal. Tesis: no se menciona el número. p. 87.
>
> Amparo directo 5625/82. José Guadalupe Ruiz Páez. 18 de abril de 1983. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Francisco Pavón Vasconcelos.

cbb). Estado de necesidad exculpante

Esta causa de inculpabilidad está prevista en el artículo 15, fracción V, del Código Penal Federal, el cual en su parte conducente señala:

> Artículo 15.- El delito se excluye cuando:
>
> …
>
> V.- Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de … igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo;…

[713] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., pp. 365 y 366.

En el estado de necesidad exculpante hay un conflicto de intereses del mismo valor, es decir, los bienes en colisión son de igual valor, sin embargo, la ley autoriza a que se sacrifique uno de ellos, para salvaguardar el otro.

Algunos ejemplos referidos por Muñoz Conde y García Arán son los siguientes: … el náufrago que mata a otro náufrago para comer su carne y poder sobrevivir (náufrago de la Medusa); el náufrago que impide que otro náufrago se agarre del madero que se hundiría con el peso de los dos(tabla de Carneades).[714]

Algún sector doctrinal considera que no era necesario, cuando los bienes son de igual valor y se sacrifica uno, darle la categoría de estado de necesidad disculpante, pues, bastaba dejarlo como causa de justificación, pues no se trata sólo de comparar los bienes en conflicto, sino de enjuiciar si el sacrificio de uno de ellos para salvar el otro era la única vía adecuada, dentro de los límites de exigibilidad normales en la vida ordinaria, y el dejar sin sanción en estos casos no es ya sólo porque el autor no sea culpable, sino porque tampoco el acto realizado es desaprobado por el Ordenamiento jurídico.[715]

cbc) Error de prohibición

Para la sistemática funcionalista el error de prohibición, al lado del error de justificación se engloban en el concepto denominado error de culpabilidad.

De acuerdo con el artículo 15 fracción VIII, inciso B) el error de prohibición se regula de la siguiente manera:

> Artículo 15. El delito se excluye cuando:
>
> …
>
> VIII.- Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible;
>
> …
>
> B) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.

[714] Muñoz Conde, Francisco, y García Arán, Mercedes, *Derecho penal, parte general*, *cit*., p. 388.
[715] Ibídem, p. 388 y 389. Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Arán, señalan que el Código Penal español acoge la idea mencionada al extender la eximente de estado de necesidad a los supuestos en los que el mal causado sea igual al que se trata de evitar.

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

Quien actúa bajo un error de prohibición actúa con dolo, pues conoce las circunstancias fundamentales al momento de actuar y tiene la intención de realizar la conducta, pero lo que no sabe es que su comportamiento está prohibido por el derecho penal, por lo que tiene la creencia que está obrando lícitamente.[716]

Del contenido del precepto mencionado y de lo referido por Díaz Aranda se advierte que el sujeto está en un error de prohibición cuando ni siquiera se plantea la ilicitud de su hecho, por desconocer la existencia de la norma que prohíbe su conducta,[717] o bien, cuando desconoce el alcance de la norma, y cree que actúa lícitamente.

El error de prohibición invencible anula la exigencia de otro comportamiento, por lo tanto, es una causa de inculpabilidad que excluye el delito, es decir si el sujeto no pudo vencer o evitar su error, entonces actuó de modo típico y antijurídico, pero no culpable, por lo tanto ha de ser absuelto.[718]

Mientras que el error de prohibición vencible no excluye la culpabilidad, sino solo se le va a atenuar la pena que en el caso de que se trate de una conducta típica del ámbito federal, la pena será de hasta una tercera parte del delito que se trate.

En ambos tipos de errores no se excluye el dolo, pues, éste pertenece a la primer categoría del delito, conducta-típica, y en el caso que nos ocupa, en el error invencible hay conducta-típica y antijurídica, pero no hay culpabilidad, y en el caso, del error vencible, hay conducta-típica, antijurídica y culpable, sólo que se considera el grado de culpabilidad disminuido, de ahí que el propio legislador señale que sólo se podrá imponer hasta una tercera parte del delito de que se trate, es decir, por lo menos, el juzgador está obligado a disminuir la pena, en dos terceras partes del delito de que se trate.

Díaz Aranda refiere que no pueden ser juzgado con el mismo baremo quienes conocen la ley respecto de aquellas personas cuyas condiciones socioeconómicas no les permitieron dicho aprendizaje, y si dicha circunstancia es tomada en cuenta en el derecho

[716] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 369.
[717] Muñoz Conde, Francisco, y García Arán, Mercedes, *op*. *cit*., p. 383.
[718] Roxin, Claus, *op. cit*., t. I.

privado con mayor razón se debe tomar en cuenta al analizar la culpabilidad del sujeto que cometió el injusto para determinar si se le puede o no exigir un comportamiento distinto[719].

En específico podemos observar que es común que algún miembro de cierta comunidad indígena esté sujeto a un procedimiento penal por la comisión de una conducta prohibida de algún delito de carácter sexual, sin que tenga conciencia de que dicha conducta está prohibida por el derecho. De lo anterior se advierte, como refiere Díaz-Aranda, que no basta con que el sujeto manifieste el desconocimiento de la ley para aplicar el error de prohibición, pues, ello deberá estar respaldo por otros elementos que nos ayuden a determinar si efectivamente las condiciones del sujeto le impidieron adquirir dicho conocimiento,[720] para lo cual en el caso mencionado, resulta ser el peritaje en materia cultural, donde se concluya que el sujeto si pertenece en conciencia a determinado grupo étnico, dentro del cual la conducta realizada no esté prohibida.

cbd) Error de justificación

En el referido artículo 15, fracción VIII, del Código Penal Federal se regula la excluyente del delito: cuando la acción o la omisión se realiza bajo un error invencible respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconoce la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta, y es precisamente en la última hipótesis señalada donde encontramos el error sobre la justificación.

De lo que se advierte que el sujeto actúa dolosamente con conocimiento de la prohibición general de su comportamiento (conducta prohibida), sin embargo, cree erróneamente que las circunstancias lo justifican,[721] como en el ejemplo que Franco Guzmán pone en clase el cual es el siguiente: Juan va llegando a su domicilio y a pesar de que era de noche con escaso alumbrado público, se logra percatar que su vecino Pedro, con quien ha tenido grandes pleitos, está de pie en la entrada común del edificio y que metió su mano a la bolsa interior del saco, al tiempo en que se le queda mirando, Juan al ver dicho movimiento por parte de Pedro, cree que va a sacar un arma para dispararle, es entonces que el Juan saca su pistola y le dispara a Pedro, creyendo que su conducta está prohibida pero justificada por obrar en legítima defensa.

[719] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *op. cit*., p. 370.
[720] *Ibídem*, p. 373.
[721] Mir Puig, Santiago, Derecho Penal, parte general, *cit*., pp. 415, 418, 419 y 440.

Siendo el caso que Pedro lo que iba a realizar es entregarle a Juan una carta donde le expresaba su deseo de hacer la paz, en virtud que ya no quería tener pleitos con él y menos de gran magnitud como los había tenido. Por lo que, en este ejemplo, Juan tuvo una falsa apreciación de la realidad al creer que estaba actuando en legítima defensa, es decir, de manera justificada, en este caso el error no recae sobre la prohibición de la conducta, sino sobre la justificación (lo que se conoce como eximentes putativas), y al tratarse de un error invencible no se le puede haber exigido otra conducta.

Al igual que en el error de prohibición el error sobre la justificación también puede ser vencible o invencible, al respecto Díaz Aranda señala que: "en el primero de los supuestos (error vencible), el reproche se atenuará y también la sanción, mientras que en el segundo quedará anulada la culpabilidad y el delito,[722] en efecto si el error es vencible, no anula la culpabilidad, sin embargo, la punibilidad señalada para dicha hipótesis es de hasta una tercera parte del delito que se trate.

De todo lo expuesto sobre el análisis del delito para la sistemática funcionalista social Díaz Aranda nos ofrece el siguiente esquema:

SISTEMA FUNCIONAL SOCIAL

ENRIQUE DÍAZ-ARANDA

CONDUCTA-TÍPICA

(Objetiva-valorativa-final)

ELEMENTOS OBJETIVOS ELEMENTOS NORMATIVOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

(elementos que se relacionan entre sí y su análisis conjunto determina la tipicidad de la conducta)

- ANTIJURIDICIDAD
  CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN: sólo las reconocidas en la ley penal y para cuya aplicación se deben reunir "todos" sus requisitos.

- CULPABILIDAD

- IMPUTABILIDAD (MAYORÍA DE EDAD * FACULTADES MENTALES)

- CONCIENCIA DE LA ANTIJURIDICIDAD vs ERROR SOBRE LA JUSTIFICACIÓN

[722] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 375.

- EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA vs EXCLUYENTES DE LA EXIGIBILIDAD

  - Miedo grave o terror fundado
  - Estado de necesidad exculpante
  - Error de prohibición

2. Crítica al sistema funcional social

En este sentido, a esta teoría se le crítica al igual que al funcionalismo de Claus Roxin, que existe dificultad para hallar una fórmula general en la imputación objetiva para todos los delitos, por lo que se requiere que se siga desarrollando la teoría de la imputación objetiva, mejor dicho, la imputación normativa del resultado a la conducta, a fin de encontrar una fórmula general que dé cuenta de la imputación de carácter normativo para todas las clases de delitos.

CAPÍTULO TERCERO

LAS SISTEMÁTICAS DEL DELITO COMO MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN MATERIA DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN FISCAL. CASO PRÁCTICO (ART. 102, FRACCIÓN I, Y 108, PÁRRAFO PRIMERO, PRIMERA HIPÓTESIS)

I. INTRODUCCIÓN

Con motivo del cambio de sistema penal, de uno mixto por uno de corte acusatorio, en México, hemos advertido que se le da más relevancia a la forma, es decir, al cómo, que a la sustancia, el qué, lo cual lo constatamos al observar mucho más capacitación ya sea por parte de los gobiernos estatales o del federal, o por particulares, en materia del procedimiento penal acusatorio, en específico de los juicios orales, que en materia de la teoría del delito, lo cual consideramos que es un error, pues sólo con el dominio de las diversas sistemáticas del delito se podrá resolver de una manera más justa, es por ello la inquietud de analizar el delito de contrabando bajo las principales teorías que del delito se han elaborado por la doctrina alemana de aplicación en nuestro país, así como bajo la sistemática del funcionalismo social que se ha elaborado en México.

El objetivo de este punto es dar respuesta a la pregunta ¿cuál o cuáles de dichos sistemas penales pueden servirnos para interpretar mejor el tipo penal de contrabando en su hipótesis de "quien introduzca al país mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones que deban cubrirse" bajo un caso práctico, de modo que obtengamos un resultado más lógico y justo socialmente hablando.

II. CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE CONTRABANDO EN SU HIPÓTESIS CONSISTENTE EN: "QUIEN INTRODUZCA AL PAÍS MERCANCÍA OMITIENDO EL PAGO TOTAL DE CONTRIBUCIONES O CUOTAS COMPENSATORIAS", PREVISTO EN EL ARTÍCULO 102, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Los hechos son los siguientes:

El agente del Ministerio Público de la Federación, imputó al enjuiciado, Ángel Ricardo Valera de la Riva, el hecho consistente en que durante el período comprendido del dieciséis de febrero al veinticinco de marzo de dos mil nueve, ostentándose mediante escritura constitutiva de sociedad apócrifa como representante legal de una empresa inexistente, a saber: "Distribuidora de Metales y Aceros Corsa", Sociedad de

Responsabilidad Limitada de Capital Variable, a través del encargo conferido a diversos agentes aduanales, introdujo al país diversas mercancías de origen y procedencia extranjera en sesenta pedimentos de importación, bajo el amparo del Programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, consistentes en lámina de acero enrollada, sin alear, rolada en frío, sin chapar, sin revestir, rollos de lámina de acero pintado, rollos de acero enrolados en frío, rollos de lámina de acero galvanizado, rollos de lámina de acero pintado, máquina rolada con accesorios, rollos de cinta de acero sin alear de segunda galvanizados, acero laminado en frío en rollo, acero laminado en caliente en rollo sin decapar, máquina doblada con accesorios para su buen funcionamiento, lingotes de aluminio, aleación de aluminio, aleación de cobre, cátodos de cobre, desperdicio de aluminio, barras de acero, omitiendo el pago total de contribuciones de comercio exterior, y de cuotas compensatorias con lo que provocó un detrimento económico al fisco federal por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos noventa y cuatro centavos, moneda nacional), monto superior al previsto en la fracción II del artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, ya que por sí mismo hizo las gestiones necesarias para la importación de la mercancía de procedencia extranjera, mediante los encargos conferidos a los agentes aduanales, sin enterar las contribuciones que resultaban procedentes con la consecuente transgresión al bien jurídico tutelado, como lo es, en la especie, el patrimonio del fisco federal, por lo cual, el fiscal consideró que ese hecho encuadra en la conducta delictiva prevista en el artículo 102, fracción I y sancionado por el numeral 104, fracción II, en relación con el arábigo 107, fracción IV todos del Código Fiscal de la Federación, vigente en la época de comisión de los hechos.

En efecto, la empresa denominada “Distribuidora de Metales y Aceros Corsa”, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, a través de su “apoderado” Ángel Ricardo Valera de la Riva realizó sesenta operaciones de importación temporal entre los meses de febrero y marzo de dos mil nueve, tramitados ante las Aduanas de Matamoros, Nuevo Laredo, Tamaulipas y Piedras Negras, Coahuila, mediante pedimentos de importación claves IN, AF y V1, introduciendo al país mercancía de procedencia extranjera, bajo el amparo del Programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de la Exportación (IMMEX 60-2009), autorizado por la Secretaría de Economía el cinco de febrero de dos mil nueve.

Ángel Ricardo Valera de la Riva, como responsable de la introducción de diversa mercancía extranjera al territorio nacional utilizando el beneficio de un Programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, obteniendo de manera dolosa para una empresa inexistente, presentando documentos falsos o apócrifos ante autoridades aduaneras, con el fin de omitir el pago de impuestos de comercio exterior y las cuotas compensatorias que estaba obligado a enterar por la introducción de mercancía al territorio nacional.

Para lo cual el dos de diciembre de dos mil ocho, Ángel Ricardo Valera de la Riva solicitó la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de “Distribuidora de Metales y Aceros Corsa”, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, empleando una copia de la escritura constitutiva tres mil novecientos setenta y ocho, volumen ciento veinte, de veinticuatro de octubre de dos mil ocho, presumiblemente apócrifa, en la que supuestamente se acordó que la administración de la sociedad estaría a cargo de un gerente único propietario, nombrando para tal efecto a Crescencio Constantino Gómez; asimismo, en la escritura referida se otorgó poder general para pleitos y cobranzas a Ángel Ricardo Valera de la Riva, utilizando también para efectos de la solicitud de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, (por ser quien realizó el trámite para la obtención del certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL), comprobante de domicilio e identificación oficial de quien se ostentó como representante legal; documentos que fueron exhibidos ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan.

Ángel Ricardo Valera de la Riva, en su calidad de representante de la empresa mencionada habilitó como agentes aduanales por tiempo indefinido a Ernesto Aguilera Assad, con número de patente 3358; a Carlos Alberto García González, con número de patente 3441; a María del Carmen Zambrano Díaz, con número de patente 3601; Jesús Ernesto Vela Reyna con patente 3764; Gloria Ivett Bermea Vázquez, con patente 3834; y Andrea Vela Reyna, con patente 3944. Tales encargos conferidos para realizar operaciones de comercio exterior fueron firmados electrónicamente por Ángel Ricardo Valera de la Riva, en representación de una empresa inexistente.

Bajo el amparo del programa mencionado, se otorgan facilidades administrativas en materia aduanera y comercio exterior; de lo que se colige que esa empresa podía importar temporalmente mercancías al amparo de esa autorización y permanecer en el país por los plazos establecidos en el decreto.

En conclusión Ángel Ricardo Valera de la Riva, durante el periodo de febrero a marzo de dos mil nueve, mediante sesenta pedimentos de importación temporal, introdujo al país mercancías de origen y procedencia extranjera, omitiendo el pago total de las contribuciones y cuotas compensatorias a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo detrimento asciende a cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos con noventa y cuatro centavos, moneda nacional, utilizando documentos falsos como lo es una escritura constitutiva de sociedad apócrifa como representante legal de una empresa inexistente "Distribuidora de Metales y Aceros Corsa", Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, a fin de omitir el pago total de contribuciones de comercio exterior y cuotas compensatorias, por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos, con noventa y cuatro centavos, moneda nacional), monto superior al previsto en la fracción II del artículo 104 del Código Fiscal de la Federación (texto vigente en la época de los hechos), actualizándose de esta manera la circunstancia de modo de ejecución del ilícito que nos ocupa.

1. Análisis bajo las diversas sistemáticas del delito

Las sistemáticas del delito con las que se analizará el caso de contrabando son las elaboradas por los alemanes: Sistema Clásico, Neoclásico, Final, Funcional normativista de Jakobs, Funcional Racional-final o Teleológico de Roxin, así como, con el elaborado por un mexicano, el Funcional Social de Díaz-Aranda.

A. Sistema Clásico

Cada ciencia tiene su concepto de conducta, y dentro del Derecho, cada rama del mismo, tiene su propio concepto de la misma,[723] así no es lo mismo la conducta para el Derecho penal que para el Derecho civil, laboral, mercantil, etcétera, e incluso dentro del propio Derecho penal, los diferentes sistemas jurídicos de tradición romano-germánico, que han servido, como criterios de interpretación de la ley penal, el clásico, neoclásico, finalista, y funcionalista en sus diferentes vertientes, tienen sus propios conceptos de lo que es la conducta.

[723] Zaffaroni Eugenio, Raúl, Teoría del delito 1, página electrónica *https://www.youtube.com/watch?v=CljA-bArWQc&t=3199s*, consultada por última vez el 1o.de mayo de 2017.

En este sentido, la teoría clásica señala que: “Acción es la producción, reconducible a una voluntad humana, de una modificación en el mundo exterior”,[724] posteriormente: “…LA CONDUCTA (***Verhalten***) VOLUNTARIA EN EL MUNDO EXTERIOR; CAUSA VOLUNTARIA O NO IMPEDIENTE DE UN CAMBIO EN EL MUNDO EXTERNO…”.[725]

En ese sentido la conducta es ese movimiento corporal voluntario de introducir la mercancía al país donde dicha voluntad únicamente está referida a la enervación muscular del cuerpo humano y por otro lado al tratarse de una conducta mixta y por lo que hace a la omisión al no cumplir con su deber de pagar las contribuciones por la introducción de dicha mercancía se produjo una modificación en el mundo exterior consistente en el daño al fisco federal, resultado que tenía el deber de impedir el sujeto activo.

Tratándose de la acción de introducir mercancía al país y de la omisión de pagar contribuciones que causan como resultado material el daño al fisco federal, existiendo entre la conducta (una acción y una omisión) y al resultado un nexo causal consistente en que todas las condiciones son causa del resultado (teoría de la equivalencia de las condiciones), es decir, cualquier acción que contribuya causalmente al detrimento patrimonial es una causa del mismo, en este caso que le podría imputar la conducta prohibida de contrabando a quien materialmente introdujo la mercancía al país sin el pago de impuestos, pero también se le podría imputar ya sea como autor o partícipe de dicha conducta prohibida a la persona que le transmitió bajo cualquier título la mercancía que se introdujo al país.

Asimismo, se le podría imputar dicha conducta prohibida a la persona que fabricó la mercancía, esto último sería una determinación absurda en virtud de que no se le debe de imputar dicha conducta a las personas que no tuvieron una intervención adecuada para llevar a cabo la conducta prohibida.

En el caso a estudio la persona que fabricó, así como la que vendió las mercancías (proveedor) al introductor Ángel Ricardo Valera de la Riva bajo esta sistemática podrían ser imputados de la conducta típica de contrabando, junto con el referido introductor de la mercancía.

---

[724] Señala Roxin que es la primera definición de acción aportada por Franz Von Listz, del mismo autor, Derecho penal, parte general, t. I, trad. de por Diego Manuel Luzón Peña *et al.*, Madrid, Civitas, 1997, p. 236.
[725] Von Liszt, Franz. Tratado de Derecho Penal. Tomo II, traducción de la 20a. Edición Alemana por Luis Jiménez de Asúa, y adicionado con el Derecho penal español por Quitilliano Saldaña, editorial Reus, Madrid España, 1927, edición del Tribunal Superior de Justicia del Distrito del Federal, México, 2003, pp. 254 y 285.

Sin embargo, las injusticias a que daba lugar la excesiva amplitud de la noción de “causa”, no podían ser, a decir de algunos autores corregidas por la exigencia de la culpabilidad.

Asimismo, en las conductas prohibidas de omisión en este caso con resultado material no es correcto hablar de un nexo causal porque el que no hace algo no se le puede considerar como causa del resultado material por lo que es un nexo normativo o de atribuibilidad lo que existe entre la omisión de pagar impuestos y el resultado material consistente en el daño al fisco federal.

En virtud de lo anterior, el haber introducido mercancía al país omitiendo el pago de contribuciones no resulta ser la causa natural del detrimento patrimonial del Estado por lo que con esta teoría no se explica de forma adecuada como se le puede atribuir el resultado material consistente en referido daño al patrimonio de Estado al haber omitido pagar contribuciones, pues se requiere de un nexo normativo el cual no se explica con esta teoría.

Por lo que hace la tipicidad descubierta por Ernst Beling en 1906 señalada como “Tatbestand” que significa “supuesto de hecho”, pero que se ha traducido como tipo penal, éste era objetivo y por lo tanto libre de toda valoración, es decir son elementos descriptivos que se constatan a través de los sentidos y se verifican a través de pruebas sustentadas en las ciencias naturales de esta manera encontramos la conducta prohibida de contrabando a estudio los siguientes elementos objetivos:

1. El sujeto activo que es la persona que introduce al país mercancía extranjera al país, omitiendo el pago total contribuciones y/o cuotas compensatorias, en este caso el sujeto activo es Ángel Ricardo Valera de la Riva, y consideramos que se requiere de una calidad especifica en el sujeto activo pues solo el “importador” (introductor de la mercancía) es quien está obligado a pagar las contribuciones y cuotas compensatorias, sin perjuicio de que el agente aduanal sea responsable solidario de los mismos, es decir, en caso de que el primero no pague las contribuciones y cuotas compensatorias, pero esto es en el ámbito fiscal.

2. El sujeto pasivo que es la persona que reciente la conducta prohibida y/o titular del bien jurídico tutelado que en este caso es el Estado en su carácter de Fisco Federal y las personas físicas o morales dedicadas a la rama de la industria metalúrgica nacional, y en general la estabilidad económica y financiera del Estado mexicano.

3. Conducta: es la acción de introducir al país mercancía, y una omisión consistente en dejar de pagar las contribuciones y cuotas compensatorias.

4. Resultado material: consiste en el detrimento del patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal, que en este caso asciende a la cantidad $49,163,169.94 (Cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos, con noventa y cuatro centavos, moneda nacional).

5. Nexo causal: no existe un nexo causal entre la conducta de introducir mercancía al país y el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, toda vez que la introducción de la mercancía extranjera al país, por sí sola no causa un detrimento al Fisco federal, y por otra parte, entre la omisión de contribuciones y el daño al fisco federal no hay un nexo causal sino normativo.

6. Objeto material en este caso la conducta recae en la mercancía que se introduce al país, consistente en: lámina de acero enrollada, sin alear, rolada en frío, sin chapar, sin revestir, rollos de lámina de acero pintado, rollos de acero enrolados en frío, rollos de lámina de acero galvanizado, rollos de lámina de acero pintado, máquina rolada con accesorios, rollos de cinta de acero sin alear de segunda galvanizados, acero laminado en frío en rollo, acero laminado en caliente en rollo sin decapar, máquina doblada con accesorios para su buen funcionamiento, lingotes de aluminio, aleación de aluminio, aleación de cobre, cátodos de cobre, desperdicio de aluminio, barras de acero.

7. Bien jurídico tutelado en este caso es el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal y la industria metalúrgica nacional, y en general la estabilidad económica y financiera del Estado Mexicano.

8. Medios comisivos el tipo penal a estudio no contiene medio comisivo alguno.

9. Circunstancias de tiempo, modo y lugar: el tipo no requiere de alguna circunstancia de tiempo o de modo, sin embargo, si requiere de una circunstancia de lugar, en este caso, es que dicha introducción de la mercancía sea realizada al país, precisando desde este momento que por criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación denotan dos realidades diferentes los conceptos país y territorio nacional.

En cuanto a la antijuridicidad, ésta es la parte objetiva del delito, es un proceso causal, con independencia de la finalidad del autor, ésta es la valoración de la conducta típica, en palabras de Ihering la antijuridicidad es la relación de contradicción objetiva entre

la conducta del sujeto y el total ordenamiento jurídico.[726] por lo que dicho elemento sirve para determinar si la conducta típica es injusta o si se trata de una conducta justificada por las circunstancias materiales que concurrieron en su realización, sin embargo, esta dogmática clásica por ser un positivismo subsuncionista, esto es un proceso donde el Juez se limita a subsumir hechos en normas, la verificación de la antijuridicidad implicaba una nula valoración del juez, porque la valoración en torno a la antijuridicidad del hecho, era una valoración que ya había realizado el legislador, es decir, se trataba de una valoración prefabricada del legislador,[727] entonces existe una conducta antijurídica de contrabando cuando el juez se limita a subsumir la conducta típica de contrabando en lo regulado en la norma en este caso lo señalado en el artículo 102 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el juez revisa la existencia de las causales de justificación consistentes en el consentimiento presunto, la legítima defensa, el estado de necesidad justificante, el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de un deber conforme al artículo 405, fracción II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, y una vez hecho lo anterior, se afirma que la conducta típica de contrabando en comento será antijurídica, sin que se reconozcan elementos subjetivos en las causas de justificación, ni causas supra legales de justificación, toda vez que dichas causas no se fundamentan en las normas, de esta forma sólo son causas de justificación las que están contenidas en la ley.

En el presente caso, no se presenta alguna causa de justificación, asimismo, tampoco se presenta la obediencia jerárquica, que era considerada causa de justificación por la legislación penal, y en ese sentido se consideraba que el militar que recibía órdenes de su superior jerárquico, en este caso, para que introdujese mercancía prohibida quedaba exento de responsabilidad penal, sin embargo, existe el criterio hoy en día de que la obediencia jerárquica no es una causa de justificación.

En cuanto a la culpabilidad esta sistemática contempló a la misma como una relación psicológica entre el autor y el resultado, o bien, entre el autor y su conducta, teniendo a la imputabilidad (fantasma errante) como un presupuesto de la misma, en este sentido la imputabilidad es la capacidad de entender, es decir, facultad o capacidad de conocer el valor social del acto que realiza, y capacidad de querer, es decir, capacidad de

[726] *Cfr*. Quintero Olivares, Gonzalo, *Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1989, p. 271.
[727] *Cfr*. Gutiérrez Ramírez, José Antonio, *Introducción a la teoría del delito en el Nuevo Código Penal*, Bogotá, Leyer editorial, 2002, p. 50.

auto determinación, como causas de inimputabilidad están la minoría de edad y las afectaciones psicológicas.

Contemplando como formas de la misma al dolo y a la culpa, de esta forma la conducta prohibida de contrabando y antijurídica también es culpable porque fue cometida de forma dolosa, ya que el dolo para esta sistemática está formado por tres elementos: conocimiento de lo que se está haciendo, conciencia de la antijuridicidad, es decir, saber que lo que se está realizando es contrario a derecho, y tener la voluntad de realizar la conducta y causar el resultado prohibido, y en el presente caso, existe un dolo directo ya que se advierte que lo querido por el autor es introducir mercancía extranjera al país, omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, provocando un resultado (detrimento al fisco federal) existe identidad con lo deseado, es decir, si el autor había conseguido provocar el resultado deseado, entonces existía un nexo psicológico entre el autor y el resultado.

Al respecto Ángel Ricardo Valera de la Riva conocía las circunstancias de su hecho, sabía que el introducir mercancías extranjeras al país omitiendo pagar las contribuciones y cuotas compensatorias era contrario a Derecho y tenía la voluntad.

En el caso en estudio no se advierte que exista un error de hecho esencial e invencible, pues el sujeto Ángel Ricardo Valera de la Riva, sabía que estaba introduciendo mercancía extranjera al país, omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, por lo que no tenía falsa apreciación de los hechos, por lo que no se excluye el dolo, y por tanto la culpabilidad.

Así en el caso que nos ocupa para establecer que Ángel Ricardo Valera de la Riva conocía las circunstancias de su hecho, y que sabía que el introducir mercancías extranjeras al país omitiendo pagar las contribuciones y cuotas compensatorias era contrario a Derecho, se cuentan con los siguientes datos de prueba: 1. En su declaración preparatoria (en el anterior sistema penal) Ángel Ricardo Valera de la Riva declaró tener cuarenta y cinco años de edad; haber estudiado cuatro semestres en contaduría pública; ser originario y residir en el Distrito Federal, trabajar de contador, 2. Tramitar sesenta pedimentos de importación temporal, 3. Programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de la Exportación (IMMEX 60-2009), autorizado por la Secretaría de Economía el cinco de febrero de dos mil nueve, 4. El utilizar documentos falsos, como fue el testimonio notarial de la constitución de una empresa inexistente

denominada “Distribuidora de Metales y Aceros Corsa”, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, ostentándose como representante de la misma, 5. El haber obtenido el certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL), certificado que estuvo vigente del dieciocho de diciembre de dos mil ocho al dieciocho de diciembre de dos mil diez, y 6. El encargo conferido a los agentes aduanales para realizar operaciones de comercio exterior, como lo fue la importación de las mercancías extranjeras al territorio nacional.

Es importante considerar que el dolo no se acredita normalmente por una prueba directa como podría ser la confesional, la que incluso en el anterior sistema penal requería de otros medios de prueba para darle pleno valor probatorio, y ahora, con el nuevo sistema penal acusatorio la valoración de las pruebas es de manera libre y lógica, basadas en la sana crítica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicos.

Por lo que hace al error de derecho, al error de derecho penal se le negaba todo efecto exculpante, mientras que el error de derecho no penal o extrapenal, como el que recae sobre una norma administrativa, se le asignaron efectos exculpantes, en este sentido, como las normas del derecho aduanero son muy cambiantes, podría darse el caso que por desconocer los decretos que emite el ejecutivo federal por el cual crean o modifican aranceles, en ocasiones en muy corto tiempo, el “importador” desconociendo dichas reformas o creación de aranceles, introdujera mercancía omitiendo el pago total o parcial de impuestos, lo cual a primera vista pareciera un error de derecho por lo que podría haber una causa exculpante del delito, o atenuante, sin embargo, debido a que la introducción de mercancías se da en su mayoría a través del contrato de mandato, y es el agente aduanal quien por cuenta ajena lleva el despacho aduanero, entonces, al ser un perito en la materia de importar mercancías al país, este tiene la obligación de conocer la normatividad vigente al momento de la importación de la mercancía, con lo cual prácticamente consideramos no podría darse el error de derecho como excluyente de la culpabilidad, por ignorancia de la ley.

Sin embargo, en no pocas ocasiones el agente aduanal “experto en la materia” podría llegar a clasificar la mercancía de forma errónea en determinada fracción arancelaria (por error en la interpretación de la ley) en este caso de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. En este caso, no habrá culpabilidad cuando la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias se deba a la inexacta clasificación arancelaria derivada de alguna diferencia entre los criterios publicados con motivo de la interpretación de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, siempre que la

descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Como se señaló se puede dar, el error sobre la interpretación de la ley en materia aduanera, sin embargo, en el presente caso, no se advierte que Ángel Ricardo Valera de la Riva haya incurrido en alguno de los errores de derecho extrapenal, tampoco se observa que haya sido coaccionado el señor Ángel Ricardo Valera de la Riva, pues, no se advierte que se haya ejercido una fuerza psíquica ejercida por un tercero sobre él que haya hecho que las decisiones de la referida persona se deben a la fuerza psíquica de un agresor.

B. *Sistema Neoclásico*

Por su parte la sistemática neoclásica en cuanto al elemento conducta señaló que: "El hacer y el omitir del individuo y de posibles corporaciones, en una palabra, todo lo que es y puede ser punible con arreglo al Derecho positivo, cae bajo el concepto de acción".[728]

Con esta sistemática se dejó de observar de forma medular los principios de las ciencias naturales en la dogmática penal, y se le dio mucho más importancia a principios propios de la ciencia del espíritu utilizando un método denominado comprensivo.

Es decir, se seguía reconociendo que la acción tenía un carácter empírico (causal), sin embargo, tenía que existir una valoración para poder considerar qué acción es la relevante como la causa del resultado prohibido por el Derecho penal, que en el caso a estudio es el daño del patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, en ese sentido, se tenía que realizar un juicio valorativo sobre la idoneidad o adecuación de la conducta para provocar el resultado, y fue Von Kries quien aportó la teoría de la causalidad adecuada, en este sentido, se explica de forma más lógica a quien se le puede imputar el resultado de daño al fisco federal y/o a la economía nacional.

En efecto, para saber cuál es la conducta adecuada que provocó materialmente el resultado desde el punto de vista valorativo, se partió de la diferencia entre juicios de necesidad y juicios de probabilidad. Solo podrá sostenerse que una conducta ha provocado un resultado cuando el juicio de probabilidad (ex ante) indique que ese resultado es la consecuencia que generalmente se provoca con esa conducta[729].

[728] Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal,* 2a. ed., revisada y puesta al día por José Arturo Rodríguez Muñoz, Madrid, Editorial Revista de Derecho privado, 1946, t. I, p. 173.
[729] Díaz-Aranda, Enrique, y Roxin, Claus, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.*, p. 127.

En este sentido, a quien se le puede imputar a título de autor, la conducta prohibida de contrabando a estudio, será a la persona que materialmente introduce al país mercancía, es decir, al transportista que desconoce si se pagaron o no las contribuciones y cuotas compensatorias, lo cual, resulta absurdo, donde sí se advierte su utilidad es que no se le podrá imputar a la persona que fabricó la mercancía en el extranjero, ni el exportador que le vendió la mercancía al introductor de la misma, pues, dichas conductas no son las "causalmente adecuadas", para provocar el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal y/o a la economía nacional.

Sin embargo, el "importador" para producir el resultado prohibido por la ley penal, realizó la conducta de omitir el pago de contribuciones al comercio exterior, así como el Impuesto al Valor Agregado, lo cual no se explica de forma satisfactoria debido a que la conducta del omitente no se puede considerar como la adecuada para provocar el resultado,[730] pues, tiene que existir un deber de contribuir y/o pagar cuotas compensatorias, y por lo tanto, otro tipo de nexo al causal en sentido naturalístico, como lo es un nexo normativo que no explicó esta sistemática.

Con las aportaciones anteriores se explica parcialmente de buena forma cuál es la conducta adecuada (juicio de valor) relevante para el Derecho penal para producir el resultado prohibido de contrabando.

En cuanto a la tipicidad el sistema neoclásico tuvo una gran aportación a la dogmática penal, pues, se descubrió que además de los elementos objetivos del tipo, también existían elementos normativos que requerían una valoración cultural o jurídica, asimismo, existían ciertos tipos que establecían elementos subjetivos específicos diversos al dolo, de esta forma, en el caso a estudio, el tipo penal requiere de los elementos objetivos que fueron mencionados al estudiar el caso práctico bajo la sistemática clásica, pero también se puede constatar que para que exista tipicidad se deberá de acreditar la existencia de elementos normativos, es decir, Mezger señaló que la relevancia del nexo causal entre la conducta y resultado es un elemento que pertenece al tipo y por lo tanto a la tipicidad.

La introducción (elemento objetivo) de la mercancía sea hecha al **país**, que como señalamos no corresponde precisamente a la denominación de territorio nacional, asimismo, encontramos un elemento objetivo-normativo que en este caso es la mercancía,

[730] *Ibídem*, p. 132.

es objetivo en cuanto que constituye el objeto material señalado en el tipo penal, y es normativo de valoración jurídica en virtud de que la Ley Aduanera como lo señalamos en el apartado de conceptos del capítulo I del presente trabajo, señala que se debe entender por mercancía para efectos aduaneros.

Asimismo, la omisión es un elemento normativo, pues, para que pueda existir tal omisión (la cual tiene un resultado material), se requiere la calidad de garante, que en este caso deriva de la propia ley, pues, la Ley Aduanera, y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación señalan el deber a quien introduzca determinadas mercancías al país de pagar contribuciones y el pago de cuotas compensatorias.

En ese sentido, Torres López, señala:

> …Uno de los conceptos más complejos en derecho penal es el referente a la omisión, dado que no es un concepto natural como la acción. La omisión siempre es un concepto normativo en tanto que, si no existe un elemento referencial que es el deber, aquella no puede existir… Omite, quien debe realizar algo y no lo lleva a cabo. No importa de dónde surge o provenga el deber, lo importante es que la omisión no existe sin él… En lo que interesa al derecho penal, el concepto de omisión ha de ser de naturaleza jurídica, es decir, ese *deber hacer algo* cuyo incumplimiento constituiría la omisión, tiene que estar apoyado en ley...[731]

Por su parte, Ambrosio Michel señala que:

> … para poder sancionar la conducta no basta que el activo del delito se coloque en estado de omisión, sino también que a dicho estado le preceda una obligación fiscal, en este caso el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben ser establecidas expresamente por la Ley…[732]

Sin embargo, el sistema neoclásico al igual que el clásico al hablar del primer elemento del delito, tenían como fundamento del mismo el concepto causal de acción, el clásico a través de la teoría de la equivalencia de las condiciones, y el neoclásico de la teoría de la causalidad adecuada, por lo que era inexistente la causalidad en la omisión, y en consecuencia, la atribución del resultado al omitente quedaba sin asidero.[733]

---

[731] Torres López, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, México, Porrúa, 2000, pp. 78 y 79.
[732] Michel, Ambrosio, *op. cit*., p. 433.
[733] Díaz-Aranda, Enrique, *Dolo. Causalismo-finalismo-funcionalismo y la reforma penal en México*, 6a.ed., México, Porrúa, 2007, p. 41.

Asimismo, el vocablo pago es un elemento normativo que se encuentra descrito en el Código Civil Federal,[734] existiendo otros elementos normativos de valoración jurídica como los son contribuciones y cuotas compensatorias, conceptos referidos en el marco conceptual de este trabajo, es decir, con esta sistemática neoclásica se avanzó en la ciencia penal al poner en claro la necesidad de verificar la comprobación no sólo de los elementos objetivos sino de los normativos y en su caso subjetivos específicos que requiere el tipo penal. Al respecto el tipo penal a estudio no requiere elementos subjetivos específicos para su integración.

Sin embargo, continúa esta teoría del delito sin explicar de forma sistémica la tentativa, en este caso de contrabando, pues, los juicios objetivos-valorativos tampoco fueron suficientes para identificar los supuestos de tentativa típica, en los cuales se atiende a la finalidad del autor, lo cual se seguía explicando en esta sistemática hasta llegar al dolo que se analizaba en la culpabilidad.

Se consideró que la tipicidad era el principal indicio de conocimiento de la antijuridicidad, es decir, la conducta típica de introducir mercancía al país sin pagar impuestos es un indicio de que contraviene al Derecho, y de que se lesiona el bien jurídico tutelado, en este caso el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

Para Mezger la antijuridicidad precede a la tipicidad, pero ésta última se estudia dentro de la antijuridicidad, porque la antijuridicidad da la valoración que permite entender a la tipicidad, pero a su vez, solo la tipicidad puede indicar los hechos antijurídicos que interesan al Derecho penal.[735]

Por lo que hace a la antijuridicidad Nagler, Hegler, Mayer, Saüer y Mezger además de analizar la antijuridicidad con criterios objetivos, señalaron que también se debía atender a los llamados elementos subjetivos[736] del injusto, donde existe además de lo objetivo una valoración, es decir, analizar si en las causas de justificación se actuó con cierto ánimo,

---

[734] Dicho ordenamiento legal resulta ser aplicable al asunto que nos ocupa en virtud que el Código Fiscal de la Federación no contiene definición de lo que se debe entender por pago, sin embargo, el artículo 5o. en su segundo párrafo señala "… A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal…". En este sentido el derecho federal común resulta ser el Código Civil Federal que en su artículo 2062 define lo que se debe entender por pago, el cual es del tenor siguiente: "… Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido…".

[735] *Cfr*. Días, Horacio Leonardo, *Evolución del concepto de ilícito penal*, Buenos Aires, Fabián J. Di Plácido Editores, 1999, pp. 50-61.

[736] *Cfr*. Agudelo Betancur, Nódier, *Curso de Derecho Penal-Esquemas del Delitos*, 3a. ed., Bogotá, Themis, 2004, p. 39.

como el ánimo requerido en la legitima defensa que debe de ser de defensa, si repele una agresión real, actual o inminente, sin derecho; pero no con el ánimo de defensa, sino cualquier otro como el de venganza, no se dará dicha causa de justificación y será una conducta típica y antijurídica. Es decir, existe un elemento subjetivo del injusto.

En el caso de la conducta prohibida a estudio consideramos que no se podría dar ninguna causa de justificación que contenga algún elemento subjetivo del injusto.

Esta sistemática impone el concepto de antijuridicidad material que permite graduar el injusto según la gravedad de la lesión de los intereses, y en el caso de que no haya lesión de algún interés el hecho no será antijurídico. Asimismo, la teoría de la antijuridicidad material hizo posible nuevas causas de justificación más allá de los supuestos legalmente previstos, siendo útil socialmente (si no hay otro remedio), salvar un bien jurídico de superior valor a costa de otro menos valioso.[737]

Dicha antijuridicidad material consiste en la puesta en peligro o destrucción del bien jurídico tutelado, por lo que en el caso que nos ocupa la conducta prohibida de contrabando es antijurídica materialmente hablando, pues, destruye el bien jurídico tutelado consistente en el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y la economía nacional por lo que hace a la industria metalúrgica, así como la estabilidad económica y financiera del Estado, aunque hay que señalar que existe una corriente doctrinal en España, donde no están de acuerdo con que los denominados delitos acumulativos estén en el ámbito penal, y en caso de que permanezcan en dicho ámbito, que no se les imponga al responsable del delito pena de prisión. Lo anterior, se sostiene principalmente porque no se respeta el principio de proporcionalidad entre el daño o peligro al bien jurídico tutelado y la pena.

En ese sentido Silva Sánchez señala que:

> "… los términos de comparación en el juicio de proporcionalidad son la pena que se impone y el contenido de riesgo propio de la conducta (obvio es decirlo: aisladamente considerada) de quien recibe esa pena. Pues la pena no se distribuye entre el conjunto de aportaciones individuales, sino que se asigna precisamente a cada sujeto por separado… Lo anterior no pretende afirmar que la acumulación carezca de sentido alguno para el Derecho penal. Es cierto que en estos casos cabe tener en cuenta el hecho de que las aportaciones, irrelevantes por separado, pueden ser en su conjunto relevantemente lesivas. Pero en ningún caso puede eludirse aquí la confrontación con

[737] Márquez Piñero, Rafael, *Teoría de la antijuridicidad*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, p. 33 y 34.

> el principio de proporcionalidad. Así, la magnitud del problema global no puede nunca justificar la imposición de una pena grave a sujetos individuales, cuando las aportaciones de éstos son, por separado, nimias. El sector del ordenamiento que, por sus características, mejor se adapta a casos de esta configuración, es el Derecho administrativo. Si se pretende que el Derecho penal mantenga, por razones comunicativas, esa función que ya ha asumido y que en puridad no le corresponde, debe tenerse claro que no cabe integrarla en el Derecho penal nuclear de la pena privativa de libertad sino, en todo caso, en un derecho penal de frontera, que al admitir hechos de esas características se mostraría como ampliamente flexibilizado, y que no podría imponer penas de prisión…".[738]

De acuerdo a lo anterior, en el caso a estudio se señala que se trata de un delito acumulativo, toda vez, que lo que daña o pone en peligro el bien jurídico tutelado, en este caso, el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, y la industria nacional, es que un número considerable de personas lleven a cabo dicha conducta prohibida de contrabando, ya que la conducta llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva por sí sola, en caso de considerarse que daña al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, así como a la industria nacional, lo hace de una forma insignificante, razón por la cual debería estar regulada dicha conducta prohibida en el ámbito de las infracciones fiscales.

Sin embargo, nosotros consideramos que algunas hipótesis debieran ser objeto de regulación por parte del derecho administrativo sancionador, y otras por el Derecho penal, como se propondrá en el presente trabajo.

Por lo que respecta a la omisión de cuotas compensatorias se pone en peligro la economía nacional, en la rama de la industria metalúrgica, pues, la mercancía entró al país por debajo de su costo de producción, o de venta en el mercado del país de donde se exporta dicha mercancía, teniendo un precio en nuestro país, menor de forma significativa, a los productos idénticos o similares, de la industria metalúrgica que se venden en nuestro país, lo que hace que se ponga en peligro la economía nacional, al grado tal que incluso se puede terminar con la industria en dicha rama de la producción.

Para poder explicar de mejor manera lo anterior, hay que tener presente que se requiere que la mercancía introducida a nuestro país debe representar por lo menos el 3%

[738] Silva Sánchez, Jesús María, *La expansión del Derecho penal*, Editorial IB de f, Argentina, 2011, pp. 147 y 148.

de la producida en México, y que la persona o personas que se vean afectadas por dicha introducción y venta, representen por lo menos el 25% de la rama de la industria nacional, en este sentido, a diferencia de la conducta de contrabando por la omisión de contribuciones, es común que una sola persona, un empresario, lleve a cabo la introducción de mercancías al país sin pagar cuotas compensatorias en cantidad equivalente al 3% o más de la producción nacional, con lo cual se considera que se está poniendo en peligro el bien jurídico tutelado, que en este caso es la economía nacional, en la rama de la industria metalúrgica, claro que para poder iniciar el procedimiento para imponer cuotas compensatorias de forma provisional, se requiere la denuncia de por lo menos el 25% de la industria nacional. (artículos 37 de la Ley de Comercio Exterior y 6 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 6o. del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio, conocido como Acuerdo Antidumping.

Al lesionarse el bien jurídico tutelado consistente en el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, así como la economía nacional, existe una antijuridicidad material considerándose que existe un daño social.

En conclusión, para esta corriente no solo es antijurídica de manera formal la conducta llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva consistente en introducir las mercancías de la industria metalúrgica al país sin el pago de contribuciones al contravenir al Derecho, pues la conducta típica de contrabando en comento no está amparada por ninguna causa de justificación; sino que además, es necesario que lesione al interés jurídicamente protegido que en este caso así sucedió al lesionarse el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, asimismo, se puso en peligro la industria nacional en el sector metalúrgico, lo anterior, al haber omitido Ángel Ricardo Valera de la Riva el pago por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos, con noventa y cuatro centavos, moneda nacional), por concepto de contribuciones y cuotas compensatorias.

Lo anterior, sin desconocer que esta sistemática creó la teoría de los elementos negativos del tipo, conforme a la cual las causas de justificación forman parte integrante del tipo, y por lo tanto el tipo es parte de la antijuridicidad, llamándose tipo global o total del injusto o “tipo de injusto”, teniendo como consecuencia el hecho de que si existía una causa de justificación no habría una conducta típica, de esta forma si en el caso que nos ocupa Ángel Ricardo Valera de la Riva hubiese actuado por obediencia jerárquica (cuando se consideraba causa de justificación) la conducta no sería típica. Es decir, no se excluye la

antijuridicidad, sino que ni siquiera hay una tipicidad penal. En esta teoría señala como elementos del delito sólo dos: injusto típico y culpabilidad. Así el error sobre los presupuestos de una causa de justificación en esta teoría de los elementos negativos del tipo es un error de tipo.

Por lo que hace a la culpabilidad esta sistemática creemos que da mejor cuenta, es decir, nos sirve para interpretar la ley penal de mejor forma que el sistema clásico, pues, este elemento no solo contiene el dolo de la persona que introduce la mercancía dejando de pagar las contribuciones, sino que requiere un juicio de reproche para sostener que la persona es culpable, así, la persona obró con dolo en el caso que nos ocupa, además hay un juicio de reproche, con lo cual la culpabilidad se transformó de un conocimiento subjetivo-psicológico en un juicio valorativo objetivo, es decir, en lugar de hablar de la psique del autor únicamente, ahora se habla de que la culpabilidad de Ángel Ricardo Valera de la Riva, como concepto normativo, ahora está en la cabeza de los jueces.

Frank después de variar el concepto y estructura de la culpabilidad en 1929 la define como "la reprochabilidad de una conducta antijurídica según libertad, fin y significado conocido o cognoscible.[739]

La esencia de la culpabilidad se encuentra en la contrariedad de la voluntad a las normas de deber, dirigidas a la motivación de cada sujeto.[740]

La culpabilidad es un juicio de reproche que se le hace al autor por haberse realizado un hecho típico y antijurídico, pudiendo haber actuado conforme a lo que ordena el derecho; además de tener un contenido determinado de carácter psicológico (dolo y culpa), es un juicio de desvalor. La culpabilidad es reproche, el dolo y la culpa son forma de ella.[741]

En el caso que nos ocupa no se advierte una inexigibilidad de otra conducta de Ángel Ricardo Valera de la Riva, pues, su voluntad no estaba constreñida psicológicamente por un tercero como sería el caso de que la delincuencia organizada hubiese secuestrado al hijo del C. Ángel Ricardo Valera de la Riva y amenazado a éste con privar de la vida a su hijo sino le traía la mercancía de contrabando de referencia, en este supuesto no se le podría exigir otra conducta a dicha persona, pues, la ley no quiere héroes, que sacrifiquen sus intereses legítimos con tal de ajustar objetivamente su conducta conforme a derecho,

[739] Cfr. Goldschmidt, James, *La concepción normativa de la culpabilidad*, trad. de Margarethe de Golsdchmidt y Ricardo C. Nuñez, Buenos Aires, Depalma, 1943, p.5.
[740] Cfr. Mir Puig, Santiago, Derecho penal, *cit*., p. 542.
[741] Cfr. Daza Gómez, Carlos Juan Manuel, *Teoría general del delito*, *cit*., p. 44.

en este caso, Ángel Ricardo Varela de la Riva, tendría temor fundado, también llamado vis compulsiva, pues, sería sujeto de una amenaza de un mal grave e inminente que realmente existiera.

En efecto la exigibilidad de otra conducta pasó a formar parte de la culpabilidad (juicio valorativo). Y es por ello, que se habló de una culpabilidad psicológico-normativa del sistema neoclásico.

C. Sistema Final

Graf zu Dohna y Hans Welzel explicaron la necesidad de que el dolo fuese reubicado a la conducta y al tipo, y fue el citado en segundo término quien desarrolló dicha idea creando toda una sistemática, así la conducta de contrabando consistente en introducir mercancía al país omitiendo el pago total o parcial contribuciones y cuotas compensatorias en detrimento del patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, la conducta no es relevante para el derecho penal sólo por su causalidad, sino porque está dirigida por una finalidad que guía al proceso causal.

Como señala el maestro Díaz-Aranda "Mientras que el sistema clásico analizó a la conducta desde el punto de vista puramente material, y el sistema neoclásico desde uno causal-valorativo, con la teoría finalista se agregó a la causalidad el aspecto subjetivo (final),[742] es decir, la conducta gira en torno a la finalidad de la voluntad humana, resaltando la importancia del "tipo subjetivo", configurándose como un momento esencial del comportamiento personal en los delitos dolosos.[743]

Así, en la conducta no se analiza con esta sistemática solamente si en la introducción de la mercancía al país existe una relación con el resultado (daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal), sino también si el agente sabía lo que estaba haciendo y si tenía la intención de realizar dicha introducción al país de la mercancía omitiendo el pago de las contribuciones, sin analizar si tenía la conciencia o por lo menos la potencialidad de dicha conciencia de que la referida conducta era contraria a Derecho.

Con dicha teoría se descartan todos los factores que también generan el proceso causal que lesionan al patrimonio del Estado y a la economía nacional, en la rama de la

[742] Díaz-Aranda, Enrique y Roxin, Claus, Teoría *del delito funcionalista*, cit. pp. 134 y 135.
[743] Polaino Navarrete, Miguel, Evolución de la Dogmática penal post-finalista, en Función de la pena estatal y evolución de la dogmática post-finalista (estudios de derecho penal funcionalista), México, Porrúa, 2006, p. 87.

industria metalúrgica, y sin embargo, no son relevantes para el derecho penal, lo cual explica de mejor forma que las dos teorías que le precedieron, la conducta del contrabando y sobre todo en el caso de la tentativa, pues, como se dijo el finalismo es hijo de la tentativa, así el que introduce la mercancía al país está desencadenando un proceso causal pero guiado por la finalidad de causar un perjuicio al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal.

Así, Ángel Ricardo Valera de la Riva quiso ex ante cometer una conducta prohibida de contrabando se fijó ese fin, y planeó cómo llegar hasta ese resultado (retroceso); en ese momento debe decidir el cómo y el cuándo. Ello lo realizará acudiendo a sus conocimientos generales,[744] que en este caso, fue usar documentos apócrifos de una escritura constitutiva y con ello tener una autorización del programa IMMEX, para no pagar contribuciones ni cuotas compensatorias, autonombrándose representante de "Distribuidora de Metales y Aceros Corsa" Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, y contratar los servicios de los agentes aduanales Ernesto aguilera Assad, Carlos Alberto García González, María del Carmen Zambrano Díaz, Jesús Ernesto Vela Reyna, Gloria Ivett Bermea Vázquez, y Andrea Vela Reyna.

Una vez que tiene claro su fin, el plan y los medios para alcanzarlo (lo cual constituye una mera idea), pasará a la realización de los actos preparatorios (materiales), como el hecho de haber usado unas escrituras constitutivas de una persona jurídica inexistente, y haberse "nombrado" representante legal de esa empresa inexistente. Una vez culminados los actos preparatorios, con independencia de que dichos actos por sí solos sean conductas prohibidas por el Derecho penal, pasa a la ejecución.

Conforme a su plan, le encargó a través del contrato de mandato a los agentes aduanales referidos que realizarán los actos tendientes a la introducción de la mercancía, y quienes a su vez contrataron los servicios de una empresa trasportista para llevar a cabo la introducción física de la mercancía sin que dicho transportista tuviese conocimiento de dicha introducción.

Uno de los grandes aportes del finalismo fue reubicar el dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, con lo cual se habló de un tipo subjetivo, integrado por elementos subjetivos específicos (descubiertos por los neoclásicos), y los elementos subjetivos genéricos que son el dolo y la culpa (reubicados por el finalismo en la conducta y en el tipo),

[744] Díaz-Aranda, Enrique y Roxin, Claus, Teoría *del delito funcionalista*, *cit.* p. 135.

sólo que el dolo para esta teoría solo se integraría por dos elementos: conocimiento de lo que se está haciendo y la intención de realizarlo, dejando en la culpabilidad la conciencia de la antijuridicidad, o su potencial conciencia.

Por lo que en el caso, el C. Ángel Ricardo Valera de la Riva, actuó con dolo directo, pues conocía las circunstancias objetivas del hecho, es decir sabía que estaba introduciendo mercancía al país omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias y que estaba utilizando documentación falsa como lo era el acta constitutiva de la persona moral y que con ello causaba un perjuicio al patrimonial del Estado en su carácter de fisco federal y puso en peligro la industria nacional, en el sector metalúrgico, asimismo, tenía la voluntad decida de realizar el referido hecho.

Bajo esta sistemática la finalidad del sujeto de introducir mercancía omitiendo el pago total o parcial de contribuciones se estudia desde la conducta y la tipicidad, lo cual resuelve de forma satisfactoria la tentativa de contrabando, y el delito consumado de contrabando, pues, resulta innecesario seguir con el estudio del delito de contrabando en caso de que no exista dicha finalidad, claro que hay que tener presente que conforme al sistema penal acusatorio para poder vincular a una persona a proceso y realizar acusación sobre alguna conducta que la ley señala como delito únicamente se requiere como mínimo que obren datos de prueba tanto de que se cometió un hecho que la ley señala como delito, como de que el sujeto lo cometió o participó en su comisión, y sólo será hasta la sentencia cuando deberá quedar acreditado, por lo menos “más allá de toda duda razonable” que existe una conducta, típica, antijurídica y culpable de contrabando.

Con el finalismo, consideramos no se pueden explicar de forma satisfactoria los delitos cometidos con dolo eventual, pues, éste se da cuando la persona “previendo como posible el resultado típico, acepta la realización del hecho descrito por la ley…”, en el cual no se puede observar una finalidad plena, pues, no hay tal finalidad de producir el resultado, sólo que si se produce dicho resultado lo acepta, como en el caso del delito de contrabando cuando una persona acepta pasar por el mecanismo de selección automatizado una maleta que momentos antes le pidió un tercero que le “ayudase a pasar la misma”, porque no podía con tanto equipaje, en ese caso, la finalidad de la persona no es precisamente introducir mercancía al país omitiendo el pago total de contribuciones, dañando al patrimonio del Estado, pero acepta el resultado en caso de que este se presente.

Cabe señalar que el finalismo no daba buena cuenta de analizar los hechos culposos desde la conducta y en el tipo, puesto que en dicha clase de hechos la finalidad estaba encaminada hacia la producción de otros resultados diferentes al provocado, sin embargo, en el caso a estudio no afecta tal circunstancia, pues de acuerdo a la legislación penal mexicana, Código Fiscal de la Federación y Código Penal Federal el hecho de contrabando no puede cometerse de forma culposa.

En cuanto a la acción de introducir mercancía al país la finalidad guía al proceso causal, sin embargo, en cuanto a la omisión de pagar las contribuciones la finalidad no guía al proceso causal, y por ello, también, no se puede sostener de manera convincente por qué dichos sucesos son relevantes para el derecho penal.[745]

En cuanto a la antijuridicidad el finalismo ha tratado de extraer un nuevo concepto que en cierto modo funde las categorías de acción y de antijuridicidad: el injusto típico, en este sentido, Hans Welzel explicaba que:

> 'la antijuridicidad es una pura relación de contraste' (una contradicción entre dos miembros de una relación), el injusto es en cambio "algo substancial": la propia conducta antijurídica. La antijuridicidad es un predicado, el injusto un substantivo". La antijuridicidad es una cualidad de esa conducta, que representa la desproporción de la misma respecto del ordenamiento. Por ello, hay un específico injusto penal, como hay un concreto injusto civil o administrativo… Pero hay una única unitaria antijuridicidad. Todas las conductas reputadas como prohibidas en los diferentes sectores del Derecho son antijurídicas para el ordenamiento jurídico en su conjunto.[746]

El finalismo le da un nuevo concepto a la antijuridicidad, ésta implica la voluntad del autor de contradecir la norma concebida como un imperativo a él dirigida. Se habla de una teoría del injusto personal.

La antijuridicidad tiene un lado objetivo y otro subjetivo, así hay una voluntad de la acción antijurídica y la lesión del objeto, puso de manifiesto que el injusto no se agota en la dañosidad social del hecho, sino que constituye una ejecución defectuosa socialmente relevante del hombre, un concepto donde se mezclan la voluntad criminal de la acción y el resultado del hecho.[747]

---

[745] Diaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.*, p. 140.
[746] Citado por Miguel Polaino Navarrete, *Evolución de la Dogmática penal post-finalista*, *cit*., p. 99.
[747] Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, trad. de Santiago Mir Puig y Francisco Muñoz Conde, Madrid, Bosch, 1981, t. I, p. 285.

Es decir, la antijuridicidad de la conducta es la contradicción de la conducta de introducir mercancía al país omitiendo el pago de impuestos y de cuotas compensatorias (conducta prohibida) con el ordenamiento jurídico en su conjunto, al no estar justificada dicha conducta con una causa de justificación.

Es decir, hay antijuridicidad porque es desaprobada la conducta típica de Ángel Ricardo Valera de la Riva, por ser contraria a Derecho, y es contraria a Derecho porque no hay una causa de justificación, hay un injusto personal; existiendo una dañosidad social (sentido material).

Lo más importante de la antijuridicidad no es un desvalor de resultado, sino la existencia de un desvalor de acción (injusto personal).

Como se observa esta sistemática le da más peso al desvalor de la acción (aspecto subjetivo), aunque de forma secundaria también atiende al desvalor del resultado.

Por lo que hace a la culpabilidad al haberse reubicado el dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, en un principio se dijo que había quedado vacía, sin embargo, no fue así, pues, estaba conformada por la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad o potencialidad de dicha conciencia, y la exigibilidad de otra conducta, así en el caso que nos ocupa el sujeto es imputable pues tiene la capacidad de comprender la ilicitud de su acto y de conducirse conforme a dicha comprensión, tiene la conciencia de la antijuridicidad pues, sabía que el introducir dichas mercancías omitiendo el pago de contribuciones va en contra del Derecho, y que se está lesionando el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal de una forma general, y de acuerdo a las circunstancias se podía haber comportado de otra manera, ajustando su conducta conforme a Derecho, por lo tanto, se le puede formular el juicio de reproche.

En ese sentido, uno de los logros del finalismo welzeliano fue el error de prohibición que excluye la culpabilidad en casos que el error sea inevitable y la atenúa en supuestos de evitabilidad, así en el caso de contrabando que nos ocupa Ángel Ricardo Valera de la Riva, no se encontraba en un error de prohibición, pues sabía que el introducir la mercancía al país, en este caso al amparo de una persona jurídica inexistente, por la cual se tenía que pagar contribuciones y cuotas compensatorias sin llevar a cabo dichos pagos estaba prohibido por el derecho.

D. Sistema Funcional normativista de Jakobs

En cuanto al sistema funcionalista normativista de Jakobs, también conocido últimamente como funcionalismo jurídico-penal, podemos señalar que su sistemática penal se basa en un normativismo radical, alejado de las cuestiones naturalistas del sistema clásico, y de las ontologistas del finalismo, así el derecho penal está orientado a "garantizar la identidad normativa, la constitución y la sociedad".

Para esta sistemática entre acción y omisión no hay diferencias sustanciales, por lo que Jakobs las engloba en un concepto de comportamiento como supraconcepto, acción es causación evitable del resultado, y la omisión es la no evitación evitable de un resultado. Por lo que la conducta es la evitabilidad de una diferencia de resultado.[748]

A esta sistemática no le interesa si el comportamiento fue a través de un movimiento corporal de un individuo o la ausencia de los mismos, es decir si la introducción de la mercancía fue a través de una acción, o bien, si la misma se llevó a cabo a través de una omisión como lo es el no pagar contribuciones y cuotas compensatorias, lo que es verdaderamente relevante es el significado del comportamiento de la persona Ángel Ricardo Valera de la Riva, con lo cual la diferenciación entre movimiento y no movimiento corporal es solamente técnica. El concepto penal clave es el de deber, y la distinción entre acción y omisión afecta a una cuestión secundaria, a como hay que organizar para satisfacer el deber partiendo del —causal— estado actual.[749]

Es decir, no interesa si el sujeto actúa (acción) o no (omisión) sino si la persona es o no competente.

Por lo que hace al tipo penal global también lo denomina tipo de lo injusto, es aquella característica del delito que describen configuraciones del mundo que defraudan expectativas, realizadas por las personas, también puede definirse como el conjunto de los elementos con los cuales se define un comportamiento que si acaso es tolerable en un concepto de justificación.[750]

El tipo es objetivo y subjetivo, el tipo penal material de Jakobs se compone de dos aspectos, aspecto objetivo y aspecto subjetivo.

---

[748] Jakobs, Günther, *Derecho penal*, *cit*., p. 174.
[749] Jakobs, Günther, *Acción y omisión en Derecho penal*…, *cit*., p. 35.
[750] Jakobs, Günther, *Derecho penal*…, *cit*. p. 255.

Aspecto objetivo del tipo doloso

Imputación objetiva exclusivamente normativa cuyo fundamento teórico reside en la teoría del sistema social.

Esta teoría de la imputación se aleja cada vez con mayor claridad de una exclusiva vinculación a las cuestiones relativas a la atribución de un resultado para convertirse en una teoría general de las características objetivas generales de un comportamiento imputable hasta llegar a entenderla como teoría del tipo objetivo.[751]

La imputación objetiva bajo el principio de los roles sociales comprende dos instituciones:

a) Imputación objetiva del comportamiento, y
b) Imputación objetiva del resultado

La imputación objetiva del comportamiento comprende cuatro instituciones: 1. Riesgo permitido; 2. Principio de confianza; 3. Prohibición de regreso, y 4. competencia de la víctima.

El tipo global o tipo de lo injusto es aquella "característica del delito que describen configuraciones del mundo que defraudan expectativas, realizadas por los sujetos"[752] en este caso de manera dolosa la persona Ángel Ricardo Valera de la Riva, defraudó la expectativa de introducir mercancías pagando contribuciones y cuotas compensatorias.

Se divide en un tipo objetivo y un tipo subjetivo

El aspecto objetivo del tipo comprende:

a) Elementos de la conducta;
b) Elementos de autoría;
c) Resultado;
d) Elementos normativos;
e) Nexo de imputación;

[751] *Cfr*. Suárez González, Carlos, Cancio Meliá, Manuel, "La reformulación de la tipicidad a través de la teoría de la imputación objetiva, estudio preliminar"; en Jakobs, Günther, *La imputación objetiva en derecho penal*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Madrid, Civitas, 1996, pp. 50 y 59.
[752] *Cfr*. Jakobs, Günther, *Derecho*…, *cit*., p. 200.

Mientras que el aspecto subjetivo está conformado por el dolo y por la culpa, así como los otros elementos subjetivos del injusto.

El riesgo permitido es el estado normal de interacción, hay ocasiones en que un riesgo residual está permitido.

En el caso a estudio la persona de nombre Ángel Ricardo Valera de la Riva creo un riesgo no permitido, de daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, toda vez que durante el período comprendido del dieciséis de febrero al veinticinco de marzo de dos mil nueve, ostentándose mediante escritura constitutiva de sociedad apócrifa como representante legal de una empresa inexistente “Distribuidora de Metales y Aceros Corsa”, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, introdujo, a través del encargo conferido a diversos agentes aduanales, diversas mercancías de procedencia extranjera en sesenta pedimentos de importación al territorio nacional, bajo el amparo del Programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, omitiendo el pago total de contribuciones de comercio exterior.

Con dicha conducta de naturaleza mixta, provocó un detrimento económico al fisco federal por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos noventa y cuatro centavos, moneda nacional). Sin que dicho sujeto con su comportamiento haya evitado un riesgo mayor al creado, que lo revelara de que le fuese imputada la conducta de contrabando.

Por lo que hace al principio de confianza esta institución está diseñada respecto a comportamientos de dos o más personas como el trabajo en equipo, por lo que visto desde el punto de vista del comportamiento de Ángel Ricardo Valera de la Riva no tendría en estricto sentido aplicación dicho principio, sin embargo, en una interpretación más amplia del mismo, se podría afirmar que la sociedad confía en que el “importador” (introductor de la mercancía), se va a comportar conforme a derecho, es decir, va a pagar las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes.

Asimismo, los agentes aduanales confían en que la persona Ángel Ricardo Valera de la Riva, “importador” de la mercancía va a comportarse conforme a su rol, es decir, que la información y documentación que entrega la persona Ángel Ricardo Valera de la Riva, a los agentes aduanales para que realicen el despacho aduanero de la mercancía a nombre y cuenta de dicho “importador”, es verídica, y que por lo tanto se van a pagar las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes.

Por lo que hace a la prohibición de regreso la cual consiste en lo fundamental en “desvincular un comportamiento inicial correcto de posibles conductas autolesivas posteriores”, es decir, se excluye la imputación del resultado en relación a las acciones de un tercero que son causales del mismo pero no obra conjuntamente con el autor, por lo que ni el productor de las mercancías que se introducen al país, ni el vendedor de la mercancía se les puede imputar la conducta prohibida de contrabando en comento, realizada por el autor Ángel Ricardo Valera de la Riva.

También se excluye la imputación del resultado cuando éste es consecuencia de la conducta o de la situación de la propia víctima, en este caso consideramos que en el caso que nos ocupa la víctima u ofendido (el Estado en su carácter de fisco federal), no realizó conducta alguna que pudiese excluir la imputación del resultado a Ángel Ricardo Valera de la Riva.

Asimismo, se excluye la imputación objetiva del resultado cuando el peligro de la producción del resultado ha sido creado por un tercero, en este caso el peligro de producción del resultado consistente en el daño al patrimonio del fisco federal fue creado por el propio Ángel Ricardo Valera de la Riva, por lo tanto, no se excluye la imputación del resultado.

La imputación objetiva del resultado se excluye cuando éste es consecuencia de la pérdida de capacidad de actuar ocasionado por el propio agente (delitos de omisión por comisión), siempre y cuando no tenga la calidad de garante, en este caso, la persona Ángel Ricardo Valera de la Riva, no perdió la capacidad de actuar ocasionado por él mismo, además tenía la calidad de garante consistente en el deber de que su comportamiento consistiera en pagar contribuciones y cuotas compensatorias, para impedir el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado y a la industria nacional.

Asimismo, no se puede excluir la imputación del resultado a Ángel Ricardo Valera de la Riva, por competencia de la víctima, porque el Estado, en su carácter de víctima no realizó conducta alguna contraria a su deber de autoprotección desviando en una dirección nociva el comportamiento de Ángel Ricardo Valera de la Riva, como es el caso que hubiese dado su consentimiento de que dicha persona al introducir la mercancía no pagara contribuciones ni cuotas compensatorias.

Tampoco la víctima, el Estado mexicano, actúo a propio riesgo, incitando a Ángel Ricardo Valera de la Riva, a que no pagara contribuciones ni cuotas compensatorias.

Respecto a la imputación del resultado, consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, sólo podrá considerarse el resultado consecuencia de una conducta típica cuando ésta sea el factor causal determinante del resultado.[753]

En este caso, el haber introducido la mercancía sin el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias, fue el factor "causal" determinante del daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, el no haber pagado las contribuciones y cuotas compensatorias.

El aspecto subjetivo del tipo comprende la actitud psíquica del sujeto, es decir el dolo, la culpa y elementos subjetivos del injusto.

Para Jakobs dolo es conocimiento de la acción junto con sus consecuencias y debe referirse a todos los elementos del tipo objetivo.[754]

En este sentido, la conducta de Ángel Ricardo Valera de la Riva se cometió en forma dolosa de primer grado, o dolo directo, porque la relación subjetiva de dicho autor con las consecuencias principales, detrimento al patrimonio del Estado, se llama intención.

Es decir, Ángel Ricardo Valera de la Riva tenía conocimiento de la conducta que estaba realizando, es decir, que introducía mercancía sin pagar contribuciones y cuotas compensatorias, y que dicho comportamiento traería un detrimento al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

Respecto a los elementos subjetivos específicos, son aquellos otros elementos subjetivos diversos al dolo que menciona la ley, y estos pueden ser: a) los que refieren al planteamiento del autor; b) los que se refieren a los motivos del autor; c) los que se refieren a los elementos de la constitución; d) los que se refieren a los elementos de la actitud. Consideramos que en el caso a estudio, no se presentan ningún elemento subjetivo específico.

En esta sistemática la misión del Derecho penal no reside de manera inmediata en la protección de bienes jurídicos, por lo que no protege de manera inmediata el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, ni la industria nacional, de la rama metalúrgica, porque el derecho penal llega "demasiado tarde", esto es, cuando la lesión del bien jurídico ya es irreparable, toda vez que al introducir la mercancía sin el pago de contribuciones y

[753] *Cfr*. Cancio Meliá, Manuel, *Líneas Básicas de la Imputación Objetiva,* México, Ángel Editor, 2000, p. 37.
[754] Jakobs, Günther, *Derecho*…, *cit*., pp. 316 y 342.

cuotas compensatorias ya se lesionó dicho patrimonio estatal y se puso en peligro la economía nacional, por lo que para Jakobs la misión de la pena es la garantía de la identidad normativa de la sociedad, o sea, el aseguramiento de la vigencia de la norma, que en este caso es la prohibición de introducir mercancía sin pagar las contribuciones y cuotas compensatorias.

Básicamente lo anterior se puede entender porque para esta sistemática la pena no repara bienes, es decir, no repara el patrimonio dañado del Estado, ni la economía nacional, sino confirma la entidad normativa de la sociedad, es decir, reafirma la prohibición de introducir mercancías omitiendo el pago total o parcial de contribuciones y cuotas compensatorias, todo lo anterior se resume en cuanto a que el Derecho penal no puede reaccionar frente a un hecho en cuanto lesión de un bien jurídico, sino sólo frente a un hecho en cuanto quebrantamiento de la norma. Un quebrantamiento de la norma, a su vez, no es un suceso natural entre seres humanos, sino un proceso de comunicación, de expresión de sentido entre personas, por lo que cuando una persona introduce la mercancía sin el pago de impuestos o cuotas compensatorias está comunicando que quebranta la norma.

En el funcionalismo "radical" se habla de una antijuridicidad social, porque una conducta injusta es una "acción no tolerable socialmente", "injusto es el comportamiento típico evitable que no está justificado".[755]

Con esta sistemática el comportamiento llevado a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva consistente en introducir mercancía al país (acción), omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias (omisión) carece del contenido recto de motivación, y al no existir tal motivación hay una falta de fidelidad al Derecho, requiriéndose para la antijuridicidad social sólo la posibilidad del conocimiento de la norma.

El injusto conforma una perturbación social, el tipo realizado, si falta la justificación, constituirá injusto, sino solo indicio, sin embargo, si hay justificación, expresará la anormalidad social, a pesar de la falta de injusto. El tipo realizado constituye el injusto en caso de ausencia de causas de justificación.

El dolo no fundamenta el injusto, sino solo es un indicio de la existencia de una falta de motivación para cumplir la norma… Toda la dirección de la acción únicamente tiene un

[755] *Cfr*. Jakobs, Günther, *Derecho penal, parte general*…, *cit*., p. 598.

significado indiciario; indica que falta lo único que se garantiza por medio del Derecho penal: disposición para cumplir la norma. Por consiguiente, no es cierto que la dirección del comportamiento no tenga función alguna en el ámbito del injusto: se le aprehende por medio de indicios.[756]

Así, para esta sistemática conceptos como acción (que para Jakobs es entendida como acción culpable, de manera que la culpabilidad es considerada por él sumamente original como un presupuesto de la acción), la imputación objetiva (que ha sido desarrollada extraordinariamente por él mismo, a quien se debe la formulación de sugerentes instituciones como el incremento de riesgo, el principio de confianza, el principio de imputación a la víctima o el principio de prohibición de regreso), o, finalmente, la doctrina de la autoría y participación, han sido reformulados, renovados y renormativizados por Jakobs.

En cuanto a la autoría y participación, refiriéndose a la coautoría la jurisprudencia alemana, así como representantes de la teoría del dominio del hecho como Stratenwerth o Jakobs señalan que es suficiente para la coautoría los actos preparatorios cuando éstos dan forma a la ejecución.[757]

Para Jakobs el fabricante o proveedor en el extranjero de mercancías no sería cómplice de contrabando, aunque tenga conocimiento de que las mismas van a ser introducidas a nuestro país, sin el pago de contribuciones y cuotas compensatorias.

E. Sistema Racional-final, teleológico de Roxin

El funcionalismo teleológico orientado por la política criminal considera que el delito está integrado por tres elementos esenciales: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, aporta una forma más completa de ver la conducta que el finalismo, pues, sin desconocer cuestiones ontológicas, se normativiza los conceptos, toda vez que, de lo ontológico no se deriva un imperativo jurídico, “un deber ser”.

Una de las aportaciones importantes de esta sistemática es que a los elementos del delito tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad los dota de un contenido político criminal, lo cual permite la entrada de elementos de utilidad social, lo que da lugar a un sistema

[756] Jakobs, Günther, Estudios de Derecho penal, *cit*., p. 121.
[757] *Cfr*. Roxin, Claus, *Autoría y participación, en Teoría del delito…*, *cit.,* p. 489.

abierto, para esta sistemática la pena tiene efectos meramente preventivos y no retributivos, es decir, la pena cumple un fin preventivo general y uno especial.

La pena no puede rebasar el límite de la culpabilidad, sin embargo, si podrá reducirse si va de acuerdo dicha reducción con los criterios preventivos-especiales (resocialización del delincuente).

Otra aportación de esta sistemática fue en la imputación objetiva, la cual si bien es cierto no la desarrollo para todas las formas de conductas típicas, sí lo hizo mediante el análisis de un conjunto de casos: tópica.

Asimismo, la contribución de Roxin en temas de autoría y participación, fue el dominio del hecho, delimitándolo del dominio de la voluntad y del dominio de la acción.

Esta teoría pone el punto medular sobre la función que tiene el Derecho penal de proteger bienes jurídicos, en este sentido se protege el Patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y a la economía nacional, en el ramo de la metalurgia, dentro del concepto de bienes jurídicos se admiten tanto bienes individuales como bienes de la generalidad, pero estos últimos sólo en la medida en que sirvan al ciudadano en particular, asimismo, el bien jurídico le muestra al legislador los límites del poder punitivo, pues si se parte de un Estado social, democrático y de Derecho, al Derecho penal solo le correspondería garantizar subsidiariamente, una coexistencia pacífica, libre y socialmente asegurada a los ciudadanos mediante la protección de ciertas circunstancias y objetivos.

En cuanto a la tipicidad los criterios de imputación objetiva son muy útiles para explicar cuáles de todas las conductas que podrían ajustarse al tenor literal realmente implican un riesgo para el bien jurídico, de esta forma esta teoría nos ayuda a explicar en qué casos la conducta se ajusta de manera literal a la descripción legal que hace el legislador en el artículo 102 fracción I del Código Fiscal de la Federación, no existe una conducta prohibida de contrabando por no afectar el bien jurídico protegido, como en el caso que la mercancía no sea extranjera, o bien, no se trate de mercancía auténtica, que al tratarse de esos supuestos no implican un riesgo para el bien jurídico tutelado que en este caso es el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal y la industria nacional en el sector metalúrgico.

Para el funcionalismo teleológico racional el tipo total se compone de dos partes: una objetiva y otra subjetiva. El tipo objetivo se compone de un sujeto activo del delito que en este caso es Ángel Ricardo Valera de la Riva, de una acción típica consistente en la

introducción de la mercancía extranjera al país omitiendo el pago total de las contribuciones y de las cuotas compensatorias.

La descripción del resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y el peligro de lesión a la economía nacional en el ramo de la industria metalúrgica, los elementos descriptivos, así como, la imputación objetiva. Respecto de esta última además de haberse comprobado la causalidad natural mediante el uso de las teorías tradicionales (equivalencia y relevancia, etcétera), debe determinarse con criterios normativos a quien se le debe de imputar esa obra y para acreditar si un resultado es obra o no de un sujeto, la teoría de la imputación objetiva es hija de un sistema teleológico y funcional.

En efecto, la causalidad constituye una condición necesaria pero no suficiente del injusto penal, para imputar un resultado como obra de un autor, hay dos presupuestos: A. la causalidad natural conforme a la fórmula de la condición *sine qua non*, B. la imputación del hecho al autor.

Para acreditar el nexo de causalidad natural hay que situarnos en las teorías de la causalidad (equivalencia de las condiciones y de la adecuación, de la relevancia, etcétera). Sólo si se acredita el nexo de causalidad entonces continuamos con el siguiente nivel que es la imputación objetiva.

Dentro de los presupuestos de la imputación objetiva está el principio de riesgo, la realización de los riesgos en contra de la prohibición, entonces Ángel Ricardo Valera de la Riva, al llevar a cabo la acción típica consistente en introducir mercancía extranjera al país omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias dañó el bien jurídico consistente en el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, y puso en peligro el bien jurídico consistente en la economía nacional en el rubro de la industria metalúrgica bajo la forma de realización de un riesgo no permitido creado por el sujeto mencionado. Es decir, Ángel Ricardo Valera de la Riva creó un riesgo jurídicamente relevante de lesión típica del bien jurídico consistente en el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal y en la economía nacional, lo cual se concretizó en un resultado.

Dicho resultado consistente en el daño al fisco federal y en el peligro a la economía nacional, es la realización del mismo peligro creado por la acción; es decir, hay un nexo de riesgo, o un nexo de antijuridicidad. Así puede haber causalidad y no imputación objetiva si se niega la realización del riesgo en el resultado.

Las causas de exclusión de la imputación con relación al riesgo son siguientes: 1. Exclusión de la imputación por falta de creación de un riesgo no permitido; 2. Exclusión de la imputación, aunque se haya realizado un riesgo no permitido; y 3. Exclusión de la imputación cuando el fin de la norma no abarca la clase de resultados producidos (alcance del tipo).

Aunque prácticamente la figura de la imputación objetiva está creada para conductas cometidas mediante acción y que conllevan a un resultado material, recientemente se admite que la imputación objetiva puede servir para interpretar cualquier clase de conductas, es decir, acciones simples, acciones con resultado material, omisiones simples, u omisiones con resultado material, sin embargo, no está probada su utilidad para cualquier tipo de forma comisiva de las conductas prohibidas.

En el caso que nos ocupa no se puede excluir la imputación objetiva por falta de riesgo no permitido, toda vez que Ángel Ricardo Valera de la Riva con la manifestación de su personalidad al introducir mercancías extranjeras al país no disminuyó algún riesgo existente, y por el contrario con su conducta creo un riesgo al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y a la economía nacional, en el ramo de la metalúrgica.

Por su estructura y contenido del tipo penal de contrabando a estudio, consistente en introducir mercancías extranjeras al país y omitir el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, a pesar de tener un resultado material, consideramos que la imputación al tipo objetivo se agota en la subsunción de los elementos del tipo respectivo que hay que tratar en la parte especial (como si se tratara de un tipo de mera actividad), toda vez que al acreditarse que Ángel Ricardo Valera de la Riva omitió el pago de contribuciones y de cuotas compensatorias, al mismo tiempo (instantáneamente), se produce el resultado que es daño al bien jurídico tutelado, consistente en el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal y a la economía nacional, en el sector de la industria metalúrgica, así como la estabilidad financiera y económica del país.

También la autoría y participación pueden ser integradas por cuestiones de político criminal. pues solamente puede cumplir con el principio de legalidad, la interpretación en el sentido de la existencia de “delitos de dominio” (donde regiría la teoría del dominio del hecho), y al tratarse de una conducta prohibida dolosa la teoría del dominio del hecho resulta importante para poder determinar quién es autor y quien es partícipe, así autor será el que introduce las mercancías no importa que sea autor mediato por lo que hace a la acción de introducir, toda vez que lo hace sirviéndose de los agentes aduanales como

instrumento para ejecutar el delito fiscal en estudio y autor material por lo que hace a la omisión de pagar contribuciones y cuotas compensatorias, pues, a fin de cuentas tendría que ser señalado como autor material por ser quizá de mayor entidad que la autoría mediata, y en dicha autoría directa o material, es donde plenamente existe el dominio del hecho por parte del "importador" (introductor) de la mercancía.

Así, el C. Ángel Ricardo Varela de la Riva al omitir pagar las contribuciones, en este caso, se considera que es el que completa el tipo de mano propia, dolosa y responsablemente.

Existe la idea que hasta en la autoría mediata el hombre de atrás puede adquirir el dominio del hecho a través de "la disposición incondicional del actuante inmediato para realizar el tipo.

Respecto a la coautoría señala Roxin que la jurisprudencia alemana trabaja con lo que él denomina "teoría normativa de la combinación", según esta teoría para diferenciar entre autoría y participación se precisa una contemplación valorativa determinada por cuatro puntos de apoyo: el grado del interés en el resultado, la extensión de la participación en el hecho, el dominio del hecho o por lo menos la voluntad de dominio del hecho, sin embargo, en la práctica la jurisprudencia alemana reciente contempla frecuentemente como coautores a partícipes del hecho, sin ningún dominio del hecho, solamente debido al propio interés que éstos tienen en el hecho[758].

Roxin señala que un codominio de la realización típica solamente es posible a través de una división de trabajo en la etapa de la ejecución.

Lo que demuestra que "es prematuro que se diga a veces que la discusión teórica entre la jurisprudencia y la ciencia habría sido aclarada en el sentido de la teoría del dominio del hecho. Esto no es cierto hasta ahora por lo menos en cuanto a la delimitación entre coautoría y complicidad…".[759]

De acuerdo a la teoría del dominio funcional del hecho, el "importador", es quien le suministra la información y documentación falsa a los agentes aduanales, lo cual podría ser considerado un acto preparatorio, respecto a la introducción de la mercancía (etapa de ejecución), sin embargo, también realiza la conducta, (la cual se compone de una acción

[758] Roxin, Claus, *Autoría y participación en Teoría funcionalista*, *cit*., p. 477.
[759] Ibídem*.,* p. 478.

consistente en introducir mercancía, y de una omisión consistente en no pagar contribuciones), al omitir pagar las contribuciones y cuotas compensatorias, mientras que los agentes aduanales, son los que llevan a cabo a nombre del primero la introducción formal de las mercancías, sin embargo, la cuestión sería si se puede utilizar la "teoría de actuar a nombre de otro", para que se le transfiriera la responsabilidad, o parte de la responsabilidad a dichos agentes aduanales, y así poder hablar de coautoría.

Como es la intención del legislador del Código Fiscal de la Federación, al establecer en su artículo 95, fracción IX, lo siguiente:

> … Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal…

En efecto, con base en dicho precepto el agente aduanal puede ser autor del delito de contrabando y por lo tanto coautor del mismo.

Sin embargo, el propio Roxin propuso distinguir los delitos de dominio del hecho de los delitos de infracción de deber. Los delitos de infracción de deber se caracterizan porque la autoría de la realización del tipo penal no depende del dominio del hecho, sino de la infracción de un deber que incumbe al agente, es decir, la autoría está reducida a quienes les incumbe un determinado deber[760]. Es por ello que en estos delitos no se analiza en específico quien domina la acción, como sería el autor o coautor bajo la teoría del dominio del hecho, toda vez que la autoría se define por la infracción del deber y no por el dominio del hecho. La teoría de los delitos de infracción de deber se refiere, en la formulación de Roxin, a los delitos especiales y los delitos de omisión y tiene importantes consecuencias en lo referente a la accesoriedad.[761]

Nosotros hemos señalado que consideramos al contrabando en la hipótesis a estudio un delito especial, por requerir el sujeto una calidad específica como lo es el deudor tributario, y nos inclinamos por considerar que es un delito de infracción de deber, y por lo

[760] Cfr. Jiménez Martínez, Javier, *La teoría del delito*…, p. 582.

[761] Cfr. Bacigalupo, Enrique, *Principios de Derecho penal- parte general*, 5ª. edición, Editorial Akal/Iure, Madrid, España, 1998, p. pp. 361 y 362.

tanto los agentes aduanales no puede ser autores, y sólo pueden ser partícipes, lo cual no genera impunidad, pues, no existe como se ha dicho una diferencia significativa en la pena.

En ese sentido los agentes aduanales no pueden ser coautores, porque ellos no tienen el deber jurídico de pagar contribuciones y cuotas compensatorias, aunque fiscalmente respondan solidariamente por la omisión de dicho pago por parte del introductor de las mercancías, es decir, sostenemos que el tipo de contrabando a estudio requiere de una calidad específica en el sujeto activo.

No dejamos de reconocer lo controvertido del tema porque una consideración más que haría llegar a un resultado diverso al expresado por nosotros, sería el hecho de utilizar la figura del "actuar en nombre de otro", que puede ser tanto en representación de personas físicas como morales, y en ese caso, los agentes aduanales al actuar por contrato de mandato del importador, podrían ser autores, sin embargo, de ser así, el "importador", no respondería como autor, si acaso, sería responsable de pagar las contribuciones y cuotas compensatorias con su respectiva actualización y recargo a la fecha de emisión de la sentencia de primera instancia, lo cual sería injusto por crear impunidad.

En cuanto a la inducción Roxin no está de acuerdo con lo que han señalado algunas sentencias del BGHSt donde se exige que el provocador tenga que haberse representado las circunstancias particulares e individualizadoras (el objeto concreto, el lugar, el tiempo u otras circunstancias reales). Sin que dicha sentencia señale cuáles deberían ser éstas, en la sentencia dice: "Cuáles de los elementos idóneos para la individualización del hecho son respectivamente necesarios, no se desprende de una determinación abstracta-general y solamente puede ser decidido según las circunstancias del caso individual"[762].

Roxin señala el siguiente ejemplo para aclarar su postura:

> Luego, yo admitiría una inducción a un robo cuando alguien incita exitosamente a otro a procurarse, mediante el asalto a un banco, los 10,000 marcos alemanes que necesita. Cuál banco debe ser asaltado o cuándo debe suceder esto, según mi concepción, no tiene por qué ser sabido por el inductor. No obstante, estas cuestiones siguen siendo objeto de una discusión aún abierta.[763]

En cuanto a la complicidad Roxin opina que:

[762] Roxin, Claus, *Autoría y participación en Teoría del delito funcionalista, cit.* p. 478.
[763] *Ibídem.,* pp. 478 y 479.

> "… a diferencia de la inducción, debe bastar que el cómplice apenas conozca el tipo que el autor quiere realizar. Entonces, si A pone a disposición de B el duplicado de una llave para un hurto, yo vería en esto una complicidad, aun cuando A no sabe nada acerca sobre la forma del hurto ni sobre el daño. Pero también ésta es una cuestión en la que existe aún una considerable falta de claridad en la discusión alemana…"[764]

De acuerdo a lo anterior, aunque se refiera a acciones que por sí solas son permitidas por la ley, como proporcionar un duplicado de una llave, pero lo que lo hace una conducta prohibida es su conocimiento sobre lo que sirve dicha conducta para que otro cometa un delito, consideramos que se puede aplicar al caso, de que el proveedor o exportador que entrega al importador un certificado con información falsa sobre el origen de la mercancía a importar para que no se paguen impuestos y/o cuotas compensatorias, o se paguen en menor cantidad, (que resulta una conducta prohibida de elaboración o uso de documento falso a diferencia del caso señalado), pero lo importante es que dicha persona tendría que responder no sólo del o de los delitos mencionados, sino de cómplice en el delito de contrabando, si es que tiene conocimiento de que dicho certificado va a ser utilizado para introducir mercancía al país sin pagar impuestos y/o cuotas compensatorias.

O bien, el fabricante o proveedor en el extranjero de mercancías sería cómplice de contrabando si tiene conocimiento de que las mismas van a ser introducidas a nuestro país (México).

Los ejemplos anteriores, se explican en virtud de que la complicidad tiene un desvalor que va más allá de la causación accesoria, es decir, dicha complicidad presupone una referencia delictiva de sentido.

En este sentido Roxin señala:

> … los presupuestos de un ataque al bien jurídico como complicidad punible cuando el cooperador sabe que su hacer tiene un influjo promotor de una conducta delictiva. Si él no lo sabe, sino solamente cuenta con ello, o sea, que no actúa con dolos *directus* sino con *dolus eventualis*, entonces rige el principio de confianza, de manera que cualquiera debe en principio confiar en que los demás no cometerán acciones punibles. Luego, quien vende un destornillador o incluso un cuchillo y, sin un saber concreto cuenta con que el comprador de apariencia poco confiable, podría cometer con ellos, acciones punibles, no se hace punible por complicidad si esto realmente ocurre. Pues dado que se puede abusar de casi todos los objetos para cometer delitos, ya no sería posible una

[764] *Ibídem.,* p. 479.

vida normal si uno tuviera que contar con ello desde el principio. Aquí recién se presenta un ataque al bien jurídico, punible como complicidad, cuando el cooperador permite que ello suceda pese a una reconocible inclinación hacia el hecho del autor potencial, es decir, cuando por ejemplo, aquel cede al pedido y entrega un cuchillo al participante en una pelea sangrienta que tiene lugar precisamente frente a su tienda.[765]

Respecto del ataque al bien jurídico, y la imputación objetiva Roxin señala que:

… La condición necesaria (aunque no suficiente) de la imputación a la participación es, efectivamente, la causación accesoria de un hecho del autor (sea de consumado o tentado), típico y antijurídico. En ello la causación es el criterio general y su accesoriedad, el criterio de imputación específico de la participación. Pero al igual que para la imputación al autor, para la imputación al partícipe también debe adicionarse a la causalidad (accesoria) su basamento de una creación de peligros legalmente desaprobados para el bien jurídico. En eso juegan un papel considerable criterios no-accesorios, propios del partícipe…[766]

Para hablar de ataque al bien jurídico, se requiere una participación dolosa y la creación dolosa de un peligro no permitido.

La participación punible presupone que el bien jurídico lesionado por el autor también está protegido frente al partícipe, lo cual es muy útil para explicar la participación necesaria, figura que existe tanto en Alemania como en España.

Asimismo, la participación punible presupone que el partícipe tenga por sí mismo el dolo de realizar el tipo, pues el dolo es un elemento no accesorio. Esto quiere decir: no basta para la pena del partícipe que el autor tenga el dolo y que el partícipe lo sepa. Antes bien, el partícipe debe tener un propio dolo que sea independiente de aquel del autor, y que represente una pieza de injusto independiente de participación, pues quien no quiere la realización del tipo, no ataca al bien jurídico protegido por la correspondiente disposición, y ya por ese motivo no puede ser un partícipe.

En cuanto a la antijuridicidad Roxin considera que no es una categoría referida solamente al Derecho penal, sino de todo el orden normativo, por lo tanto, las causas de justificación proceden en todos los campos del Derecho.

[765] *Ibídem.,* pp. 513 y 514.
[766] *Ibídem.,* p. 515.

Para esta sistemática hay un concepto formal y otro material de antijuridicidad en este sentido la conducta llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva, consistente en la introducción de la mercancía extranjera al país omitiendo el pago de impuestos es contraria con el ordenamiento jurídico; asimismo, en su aspecto material valorativo, el injusto material es la lesión de bienes jurídicos socialmente nociva que por regla general es necesario combatir con los medios del Derecho penal.[767]

En este sentido, existe una manifestación de la personalidad por parte de Ángel Ricardo Valera de la Riva, que viola la norma penal (deber de pagar contribuciones y cuotas compensatorias si introduces mercancía extranjera al país, en caso de que dichas mercancías estén gravadas con contribuciones y por las mismas tengas que pagar aprovechamientos) y lesionó el bien jurídico tutelado que es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

No se observa que el sujeto haya actuado bajo una causa de justificación y, por lo tanto, tampoco se puede hablar que el sujeto conociera esa situación justificante.

La conciencia de producir algo conforme a Derecho elimina ya el desvalor de la acción y por tanto del injusto, no es necesario que el sujeto obre además en virtud de la finalidad de justificación.[768]

Respecto a las causas de justificación y tomando en cuenta que tienen un contenido político criminal éstas tienen variabilidad y flexibilidad en la interpretación de las mismas, es decir, en la comprensión de los principios y situaciones que conducen a la autorización, ya que las valoraciones sociales son cambiantes, y también lo deben ser, en consecuencia, los principios y situaciones de justificación, así como su interpretación.[769]

F. Sistema Funcional Social de Díaz-Aranda

Consideramos que en general los sistemas del delito analizados en el capítulo II del presente trabajo son útiles para estudiar la hipótesis de contrabando de referencia, pero merece especial importancia la teoría del funcionalismo social, en primer término por unir las categorías de la conducta con el tipo dando por resultado la conducta típica, pues como lo señala su creador Enrique Díaz Aranda se tiene que contrastar la conducta con la

[767] *Cfr.* Roxin, Claus, Derecho..., p. 558 y ss.
[768] *Ibídem*., pp. 597-598.
[769] *Cfr.* Gómez Benítez, José Manuel, *Teoría jurídica del delito*, *Derecho penal parte general*, Madrid, Civitas, 1984, p. 279.

descripción que hace el legislador para poder tener una primera noción acerca de si puede no ser relevante para el derecho penal, lo cual metodológicamente resulta ser de gran utilidad, asimismo, en su sistemática en la parte normativa se utiliza la imputación objetiva, denominada por dicho jurista de forma más precisa "imputación normativa del resultado a la conducta", con la cual conforme a los desarrollos más recientes se puede advertir que prácticamente para todas las formas de comisión del delito resultan aplicables.

Luzón Peña considera que antes de analizar la imputación objetiva del resultado, de acuerdo con cierto sector de la doctrina existe un primer nivel de la imputación objetiva que es la imputación de la conducta o del comportamiento, y por tanto, en los *delitos de mera actividad* puede a veces negarse la imputación objetiva de la actividad típica: así en primer lugar por falta de adecuación (peligrosidad de un riesgo relevante). Enfatizando que "Más importante cuantitativamente será la cuestión del encaje de la propia conducta en el de la norma típica". No solamente la imputación del comportamiento opera en los delitos de mera actividad, sino que también en las fases del iter criminis anteriores a la consumación (tentativa, excepcionalmente actos preparatorios punibles), señalando que en los delitos de resultado aparte de la imputación del mismo a la conducta, también hay que examinar la imputación de la propia conducta y no sólo la del resultado.[770]

En conclusión, esta sistemática nos da diversos criterios de interpretación para resolver casos específicos, asimismo, nos permite imputar subjetivamente el resultado, a través del dolo como parte de la conducta típica del delito, aportación retomada de la sistemática finalista de Hans Welzel, sobre todo porque el tipo penal de contrabando motivo de análisis sólo admiten la forma de comisión dolosa.

Cabe señalar que el desarrollo actual de esta sistemática considera a la culpa ya no como un elemento subjetivo sino como un elemento normativo, pues ya no interesa si la misma se actualizó representándose el sujeto o no el resultado sino simplemente, se toma en cuenta el haber infringido el deber de cuidado.

Asimismo, resulta de mucha utilidad y para aplicar la ley de una manera más justa acudir al funcionalismo social sobre todo en la parte de estudio del sentido de prohibición de la norma, por que como se señaló es muy importante saber qué quiso prohibir la norma

[770] Luzón Peña, Diego, *Lecciones de derecho penal, parte general*, 3a. ed., ampliada y revisada, Madrid, Tirant lo Blanch, 2014, p. 218.

y no quedarnos con una interpretación literal, pues de ello depende que se le pueda o no imputar normativamente el resultado a la persona.

Así, Díaz Aranda parte de la siguiente clasificación de las conductas-típicas. En cuanto a la conducta-típica de resultado y de mera actividad el autor referido señala: "… con este criterio podemos diferenciar las conductas-típicas consumadas, mientras que algunas alcanzan dicho grado con la pura actividad, otras requieren de un resultado".[771]

Ahora bien, el C. Ángel Ricardo Varela de la Riva al introducir al país mercancía extranjera omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias, produjo un resultado material, y no obstante que el tipo no establece un resultado material de forma expresa, sino basta con introducir mercancías al país omitiendo el pago total de las contribuciones y cuotas compensatorias para que se dé el delito de contrabando, sin embargo, para algún sector de la doctrina penal, dentro de los que se encuentra Luis Porte Petit, es un delito de resultado material, lo que se desprende cuando afirma, al referirse al delito de contrabando, que:

> …la violación de estas normas trae como consecuencia un resultado material o en otros términos, una mutación en el mundo exterior, siendo indiscutible el detrimento pecuniario en perjuicio del patrimonio fiscal en lo tocante a la primera hipótesis, al omitir el pago de los impuestos…[772]

Al respecto, se observa que no se describe un resultado material en la hipótesis de contrabando en comento, es decir, un cambio en el mundo exterior, sin embargo, aunque el tipo no menciona dicho cambio, siempre que se omitan contribuciones habrá un detrimento en el Fisco Federal, tan es así, que cuando se reguló este delito en el Código Fiscal de la Federación por primera vez,[773] se señalaba que la omisión de impuestos era en "detrimento del fisco", resultado material que fue suprimido de la redacción del tipo penal por el legislador, ya que resultaba innecesario, en atención a lo señalado.

Por lo que hace a la introducción de la mercancía sin el pago de las cuotas compensatorias el tipo no requiere de forma expresa un resultado material, sin que se de en automático a la introducción de la mercancía al país un daño a la economía nacional en este caso a la industria metalúrgica, pues, consideramos que cuando se produce un

[771] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 165.
[772] Porte Petit, Luis, *El delito de contrabando*, Tesis profesional, México, UNAM, 1962, p. 95.
[773] Mediante reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1948.

resultado material es hasta que dicha mercancía es vendida en nuestro país, y antes solo hay un peligro para dicha industria, por lo que es una conducta prohibida de mera actividad.

Por lo que hace a la conducta-típica instantánea o permanente, la conducta-típica de contrabando, llevada a cabo por Ángel Ricardo Varela de la Riva es de consumación instantánea, toda vez que la lesión al bien jurídico, (consistente en el patrimonio del Fisco federal, y de la economía nacional, en el sector de la metalúrgica, en el caso de la introducción de mercancías bajo cualquiera de las prácticas desleales al comercio exterior: (dumping o subvención), solo se puede concretar en un momento y no es posible prolongarlo en el tiempo.[774]

Así, si la conducta prohibida de contrabando se hubiese realizado por un lugar no autorizado para el despacho de las mercancías, como puede ser por la frontera entre Estados Unidos de América y México, que no sea una Aduana, o sección aduanera, el contrabando se consumará instantáneamente en el momento en que el sujeto cruza la línea divisoria internacional entre ambos países, pero, si como en el caso que nos ocupa la introducción es por un lugar autorizado para introducir mercancía, como normalmente lo es la aduana, la conducta prohibida de contrabando se consumó de forma instantánea en el momento en que se activó el mecanismo de selección automatizado, y estuvo sujeto a revisión de sus mercancías, omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias.

En cuanto a la clasificación de la conducta típica de acción y de omisión, el Código Penal Federal en su artículo 7o. señala que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales y el artículo 8o. de dicho Código reafirma que el delito se comete por acción u omisión.

La mayoría de las conductas-típicas descritas en el libro segundo del Código Penal Federal están en forma de acción.[775]

La conducta-típica, consistente en la introducción de mercancías al país, omitiendo el pago de contribuciones, es decir, es una conducta realizada a través de una acción y de una omisión, por lo tanto, de naturaleza mixta.

Así, el “introducir” es un elemento objetivo descriptivo, es decir aquellos que pueden ser perceptibles por los sentidos, en los casos de que se introduzca, mediante cualquier

[774] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 168.
[775] *Ibídem*, p. 170.

otra forma distinta al despacho aduanero de mercancías, es decir, por lugares no autorizados, y por lo que hace a la omisión de contribuciones, dicho elemento es de carácter normativo, como se verá más adelante, el cual no se explicaba en la teoría clásica.

Por lo que podemos concluir que la hipótesis de contrabando en comento es mixta, toda vez que se realiza a través de una acción al introducir mercancías al país y de una omisión al omitir el pago total de las contribuciones, sin embargo, la legislación penal federal al señalar la forma de comisión de los delitos no contempla la forma mixta, es decir, el delito se comete mediante una acción o mediante una omisión, no obstante, el Poder Judicial de la Federación ha emitido criterios, tratándose del delito de contrabando, donde reconoce la posibilidad de comisión del delito a través de una conducta mixta (acción y omisión).

Ilustra lo anterior la siguiente tesis aislada:

> COMPETENCIA. A QUIEN CORRESPONDE LA, PARA CONOCER DEL DELITO DE CONTRABANDO. El tipo delictivo de contrabando, previsto en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación que también motivó el auto de formal prisión, *contiene una configuración compleja en el verbo núcleo, habida cuenta que para la consumación del injusto exige la coexistencia de un hacer (introducir mercancía extranjera) y un no hacer (omitir el pago del impuesto)….* Competencia 176/90. Suscitada entre los Jueces Sexto de Distrito en Materia Penal en el Distrito Federal y Cuarto de Distrito en el Estado de Tamaulipas. 11 de febrero de 1991. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Clementina Gil de Lester. Secretario: José Luis Guzmán Barrera. Octava Época. Registro: 206174. Instancia: Primera Sala. Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Agosto de 1991, Materia(s): Penal. Tesis: 1a. XXI/91, p. 56.

Las acciones u omisiones pueden ser realizadas en forma dolosa o culposa de acuerdo al artículo 8o. del Código Penal Federal, y en la hipótesis de contrabando en estudio, solo admite la forma dolosa, que se comentará ampliamente en el tipo subjetivo de la conducta típica.

Dicha conducta típica consistente en introducir al país mercancía omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias, no admite la forma de comisión culposa.

Asimismo, respecto de la conducta prohibida de contrabando de referencia, consideramos que por su naturaleza solo podría ser cometida a título de dolo, pues, si la introducción de mercancías se realiza por lugares no autorizados, no estaría infringiendo

un deber de cuidado, sino que habría dolo, y si se realiza a través de lugares autorizados, en virtud de que se tiene que hacer dicha introducción a través de una persona que tiene conocimientos en la materia como lo son los agentes aduanales o los representantes de las empresas, razón por la cual si proporciona información falsa a dichas personas, o bien, documentación falsa habría dolo, y si el agente aduanal, o el representante se equivoca al clasificar la mercancía y así pagar menos contribución o no pagar, el contribuyente-importador no respondería penalmente, y en todo caso si fuese evidente para el contribuyente-importador que se ésta omitiendo impuestos, habría dolo eventual.

En este último ejemplo, podría ser controvertido, en virtud de que si nos atenemos a la teoría de la probabilidad entonces alguien podría afirmar que el contribuyente se representó como medianamente o escasamente probable que existiría perjuicio al fisco federal por omisión de impuestos o cuotas compensatorias, y se podría considerar que hubo imprudencia con representación.

De cualquier forma, no es necesario entrar al análisis de la naturaleza de dichas conductas prohibidas, en cuanto si admite la comisión imprudente, pues por disposición del artículo 60 del Código Penal Federal, únicamente se impondrá sanción por las conductas prohibidas señaladas en dicho precepto el cual en su parte conducente establece:

> Artículo 60.- …
>
> Las sanciones por delitos culposos sólo se impondrán en relación con los delitos previstos en los siguientes artículos: 150, 167, fracción VI, 169, 199 Bis, 289, parte segunda, 290, 291, 292, 293, 302, 307, 323, 397, 399, 414, primer párrafo y tercero en su hipótesis de resultado, 415, fracciones I y II y último párrafo en su hipótesis de resultado, 416, 420, fracciones I, II, III y V, y 420 Bis, fracciones I, II y IV de este Código.

Como se puede observar, en el citado artículo 60 solo se señalan preceptos que regulan conductas prohibidas en el Código penal Federal, y no hay ninguna mención a los denominados delitos especiales previstos en leyes penales distintas al Código Penal Federal, lo que genera confusión en el sentido de que, o todos los delitos federales previstos en leyes especializadas solo se van a castigar por comisión dolosa, o bien, en cada ley especializada que contenga delitos se puede regular si admiten las dos formas de comisión, o sólo de forma dolosa, para lo cual hay que interpretar el contenido del artículo 6o. del Código penal Federal, que señala:

> Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.
>
> Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

Nosotros consideramos que al no haber un precepto en el Código Fiscal de la Federación que disipe la duda respecto a la forma de comisión de estos delitos, tendríamos que considerar que solo se pueden cometer a título de dolo (que es como están redactados los tipos penales en general), al no estar incluidos en el listado del citado artículo 60, listado que se le conoce como números clausus.

Las conductas-típicas puede ser de lesión y de peligro, las de lesión se caracterizan por requerir que la conducta afecte un bien jurídico para considerarse "hechos consumados",[776] en este sentido, la conducta-típica de contrabando en comento es de lesión, pues, daña el bien jurídico tutelado que es el patrimonio del Fisco federal, y la economía nacional, en el sector de la metalúrgica, sin embargo, en épocas recientes se ha cuestionado, si realmente constituye un daño al Fisco federal, el hecho de que una persona no pague los impuesto, en este caso al comercio exterior, toda vez que lo que realmente causa una lesión al bien jurídico tutelado de referencia es cuando, una multitud de personas realizan dicha conducta (delitos acumulativos).

Sin embargo, aunque sea mínimo el daño consideramos que, si lesionan al bien jurídico tutelado, amén de lo disvaliosa que fue la conducta típica de Ángel Ricardo Valera de la Riva, la conducta que lleven a cabo, es decir, la forma de introducir dichas mercancías si es por lugares no autorizados, o autorizados pero a través de la subvaluación donde va implícito un "engaño", sin que lo señale el tipo. Sobre el tema se abundará al analizar el delito de defraudación fiscal.

Una conducta-típica puede ser consumada o tentada, en el presente caso la conducta típica de Ángel Ricardo Valera de la Riva es consumada por lo que se produjo una lesión al bien jurídico tutelado en este caso el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, así como puso en peligro la economía nacional, en específico el sector de la industria metalúrgica.

---

[776] *Ibídem*, pp. 170 y 171.

En el delito consumado lo que se toma en cuenta para graduar la pena es la gravedad del injusto, y el grado de culpabilidad, mientras que en la tentativa, amén de tener una pena atenuada de forma considerable con relación al delito consumado, lo que se toma en cuenta que tan cerca o lejos se estuvo de la consumación del delito.

La conducta-típica puede ser común y especial, en el caso de contrabando a estudio se puede decir, que es una conducta típica especial, por estar regulada fuera del Código Penal Federal, toda vez, que la misma está establecida en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 102, fracción I. Asimismo, sostenemos que a pesar de que dicha hipótesis señala que comete el delito de contrabando "quien", es decir, cualquier persona física, consideramos que el único que puede cometer dicha conducta-típica a título de autor es el "importador" (introductor de la mercancía) omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se dice que es una conducta-típica especial.

Asimismo, actualmente quien puede cometer este delito a título de autor son las personas morales, claro que no bajo los mismos contenidos de los elementos del delito que se aplican para las personas físicas.

Dentro de los elementos objetivos está el sujeto activo, así un sector de la doctrina considera que en el caso de la hipótesis en estudio del contrabando, el sujeto activo puede ser cualquier persona, es decir el tipo penal no requiere ninguna calidad específica, pues puede ser cualquier persona física e incluso moral de acuerdo al Código Nacional de Procedimientos Penales, lo anterior, se desprende de la redacción del tipo al señalar la palabra "quien".

Así, el sujeto activo "… es aquella persona que introduce al país o extrae de éste mercancías cuyo pago de contribuciones o cuotas compensatorias, que deben cubrirse, es omitido total o parcialmente…".[777]

Sin embargo, nos apartamos de dicha consideración en virtud de que parte de la conducta-típica, es la omisión de contribuciones y de cuotas compensatorias, por parte de Ángel Ricardo Valera de la Riva, cuyo deber de pagarlas solo corresponde a éste en su carácter de "Importador" (introductor de la mercancía), razón por la cual solo él puede ser autor (y como excepción para no generar impunidad el representante de una persona moral), mientras que el agente aduanal y/o el transportista sólo pueden ser partícipes; sin

[777] *Cfr*. Michel, Ambrosio, *op. cit*. p. 442.

que obste a la aseveración anterior, el hecho de que exista responsabilidad solidaria del agente aduanal, respecto al pago de dichas contribuciones, eso no los convierte en autores del delito, posición que se retomará y desarrollará en el tema de la autoría.

El sujeto pasivo lo es el Estado, en su carácter de Fisco Federal, pues, al haberse omitido el pago de contribuciones y cuotas compensatorias el sujeto pasivo será el Estado en su calidad de fisco federal, y en el caso de la omisión de cuotas compensatorias, lo es la sociedad, a quien le interesa mantener un mercado nacional equilibrado y competitivo,[778] aunque hay que recordar que la víctima u ofendido por mandato del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La conducta, es la introducción de mercancías extranjeras al país, omitiendo el pago de contribuciones y de cuotas compensatorias, es decir, es una conducta realizada a través de una acción y de una omisión.

Así, el introducir es un elemento objetivo descriptivo, es decir aquellos que pueden ser perceptibles por los sentidos, ya sea que dicha introducción se lleve a cabo por un lugar autorizado como es la aduana, o bien, por lugares no autorizados, y por lo que hace a la omisión de contribuciones, dicho elemento es de carácter normativo, como se verá más adelante.

El objeto material los son las mercancías extranjeras consistentes en: lámina de acero enrollada, sin alear, rolada en frío, sin chapar, sin revestir, rollos de lámina de acero pintado, rollos de acero enrolados en frío, rollos de lámina de acero galvanizado, rollos de lámina de acero pintado, máquina rolada con accesorios, rollos de cinta de acero sin alear de segunda galvanizados, acero laminado en frío en rollo, acero laminado en caliente en rollo sin decapar, máquina doblada con accesorios para su buen funcionamiento, lingotes de aluminio, aleación de aluminio, aleación de cobre, cátodos de cobre, desperdicio de aluminio, barras de acero,

El bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal y la economía nacional, en el sector de la metalurgia.

La hipótesis de contrabando a estudio no requiere de medio específico para su comisión, tampoco requiere de una referencia temporal ni de ocasión.

[778] *Ídem*.

Referencia de lugar. El tipo penal si requiere de esta referencia, pues las mercancías se deben introducir al país.

El funcionalismo social señala que la conducta para ser prohibida por el legislador, es decir, conducta típica, se requiere que el sujeto tenga la posibilidad física de dominar su cuerpo, así la voluntad es la "capacidad para autodeterminar libremente nuestros movimientos corporales".[779]

En efecto la voluntariedad es un elemento de la acción humana, pero concebida sólo como el factor causal que desencadena el movimiento corporal; es decir, que la voluntad haya sido causante de una acción, "siendo necesario constatar dos extremos a saber: por una parte, la existencia de un movimiento y su consecuente resultado y; por la otra, que tal movimiento sea causado por la voluntad o producto de ésta, de esta forma, para efectos de la acción en materia penal importa únicamente que esta acción haya sido producto de la voluntad, sin considerar la intención o contenido de la misma…"[780]

En este sentido, esta teoría nos sirve para explicar que la acción de introducir al país mercancía tiene que ser a través de un movimiento corporal, y que éste tiene que ser con voluntad, dicha voluntad no se refiere a la intención de introducir la mercancía sin el pago total o parcial de contribuciones y cuotas compensatorias, sino a la voluntad de hacer el movimiento corporal encaminado únicamente a introducir la mercancía, es decir, la voluntad de la acción consiste en actuar con control o capacidad de evitar la acción, y no realiza una acción en sentido penal el ser humano sin voluntad, es decir, que no tiene capacidad humana de voluntad como un esquizofrénico, oligofrénico profundo, epiléptico, en momento de la crisis privación de la conciencia, desconexión eléctrica,[781] en el caso a estudio quien introdujo la mercancía al país físicamente fue un transportista, sin embargo, él no responde, porque a quien se le atribuye la introducción de la misma es al C. Ángel Ricardo Valera de la Riva, a través de la autoría mediata.

Respecto al nexo causal, la teoría clásica utilizó la teoría de la *conditio sine qua non* o de la equivalencia de las condiciones, teoría que por sí sola no interpreta de forma satisfactoria la hipótesis de contrabando en comento, pues, es muy amplio las conductas

[779] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 177.
[780] Medina Peñaloza, Sergio Javier, *Teoría del delito en el sistema penal acusatorio*, México, Editorial Rechtikal, 2015, pp. 117 y 118.
[781] Zafaroni, Eugenio Raúl, *Teoría del delito 1*, video en Youtube, *https://www.youtube.com/watch?v=CljA-bArWQc*, consultado el 31 de marzo de 2016.

que son causa de la causa de lo causado (perjuicio al fisco federal), así sería considerado como causa de dicho perjuicio la conducta de la persona que introdujo las mercancías, pero como causa de esto último, la acción de fabricar las mercancías extranjeras sin saber que van a ser introducidas al país sin pagar impuestos o cuotas compensatorias, lo cual hoy resulta ilógico tomarlo como causa relevante para el derecho penal.

Ahora bien, la acción de introducir mercancías al país, como ya se señaló es un elemento objetivo de la conducta-típica de contrabando, pero este elemento por sí sólo no va a causar el resultado que es el perjuicio al Fisco federal, y a la economía nacional, en la industria de la metalurgia, sino que se requiere de la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, y la omisión no puede ser causa en sentido ontológico de dicho perjuicio, sino que se requiere de un nexo de atribuibilidad, un nexo normativo, para que se pueda dar ese daño al bien jurídico tutelado que es el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, pero, como aquí solo se habla del nexo causal, habrá que acudir a los elementos normativos, en específico a la imputación normativa del resultado a la conducta para poderle imputar el resultado a su conducta omisiva.

Adelantándonos a dicha imputación normativa, por el tipo de la conducta omisiva y el resultado, se puede afirmar que siempre que haya introducción de mercancías extranjeras al país omitiendo contribuciones y cuotas compensatorias, invariablemente habrá un perjuicio al fisco federal y un peligro a la economía nacional, en este caso, a la industria metalúrgica, tan es así, que se eliminó el resultado (perjuicio al fisco) de la descripción típica, por considerar innecesario su señalamiento.

Cómo ya quedó precisado en el capítulo anterior, los elementos normativos requieren de una valoración ya sea cultural o jurídica y fueron descubiertos por autores adscritos en forma general a la teoría neoclásica, sin embargo, su contenido ha variado con el tiempo, agregando más contenido a dichos elementos, como se podrá advertir, respecto de la sistemática funcionalista social.

Respecto a los elementos culturales, en el caso del ilícito de contrabando a estudio, consistente en la introducción de mercancías extranjeras al país omitiendo el pago total de contribuciones y de cuotas compensatorias, no establece algún elemento normativo de valoración cultural, pues, como se advertirá los elementos normativos que señala el tipo penal en comento son de valoración jurídica.

El creador de esta sistemática divide los elementos jurídicos en expresos e implícitos, dentro de los expresos los elementos normativos de la conducta-típica de contrabando en comento son los siguiente: país, mercancías, pago, contribuciones, cuota compensatoria, pues, los mismos son elementos normativos que requieren una valoración jurídica, es decir, la propia legislación nos dice que se debe entender por tales conceptos, asimismo, la omisión, verbo núcleo de la conducta típica es un elemento normativo.

En cuanto a los elementos jurídicos mercancía, contribuciones, cuota compensatoria, dichos términos ya fueron definidos y explicados en el capítulo I del presente trabajo por lo cual remitimos a dicho apartado para su lectura.

Por lo que hace al término país, el artículo 8o., del Código Fiscal de la Federación establece: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial".

Ambrosio Michel considera que:

> En un principio tendríamos que identificar el concepto de país con el de territorio nacional, incluyendo a la zona económica exclusiva, sin embargo, para los efectos que nos ocupan no debe incluirse esta zona, ya que los actos de soberanía y jurisdicción que sobre la misma tiene el estado (sic) mexicano no se encuentran vinculados a actos de comercio exterior sino a la explotación comercial de la zona…[782]

Si consideramos que el artículo 8o. del Código Fiscal de la Federación es aplicable a los delitos fiscales, en especial a la conducta-típica de contrabando, regulado en el mismo ordenamiento, es decir, que dicha conducta prohibida es un asunto fiscal entonces tendríamos que aceptar que la zona económica exclusiva es parte de la connotación país, y que cualquier mercancía introducida a dicha zona, sin pago de impuestos y/o cuotas compensatorias de poder constituir contrabando en grado de tentativa, sería un delito de contrabando consumado, conclusión a la que se llega por el hecho de que país y territorio nacional reflejan realidades diferentes.

Sobre esto último la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que país y territorio nacional no son sinónimos, y considera a la zona económica exclusiva como parte de la connotación país, no así dentro del concepto de territorio nacional, por lo que

[782] Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, 2a., ed., México, Porrúa, 2015, p. 480.

consideramos que este criterio, “por identidad de razón” sería la misma interpretación que le darían a la connotación de país como elemento normativo de la conducta-típica de contrabando en estudio,

Dicho criterio se encuentra plasmado en la tesis aislada de rubro siguiente:

DELITO CONTRA LA SALUD EN SU MODALIDAD DE INTRODUCCIÓN DE NARCÓTICOS. CARACTERÍSTICAS Y DIFERENCIAS DE LAS EXPRESIONES "TERRITORIO NACIONAL" Y "PAÍS" A EFECTO DE DETERMINAR SI EL TIPO PENAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 194, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL SE COMETIÓ EN GRADO DE TENTATIVA O SE ENTIENDE CONSUMADO DENTRO DE LA ZONA ECONÓMICA EXCLUSIVA. Cuando el juzgador deba determinar si el delito previsto en el citado precepto fue cometido en grado de tentativa o se consumó cuando el inculpado fue detenido dentro de la zona económica exclusiva, debe fijar la litis del asunto sobre el término "país" como concepto jurídico político y elemento normativo del tipo, y no en torno a la definición de "territorio nacional". Lo anterior es así, ya que dichos conceptos no son idénticos ni equivalentes, pues atendiendo al principio de exacta aplicación de la ley penal y conforme al artículo 194, fracción II, del Código Penal Federal, el narcótico debe introducirse al país para que el delito sea consumado, y no al territorio nacional, pues es aquel concepto el que está inmerso en el tipo penal. En efecto, del artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que la zona económica exclusiva no está incluida en las partes integrantes del territorio nacional y, por tanto, no puede comprenderse en ese concepto; así, en su fracción V establece que el territorio nacional comprende las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional y las marítimas interiores, pero sin hacer referencia a las aguas adyacentes en las que el Estado ejerce ciertos derechos de soberanía y jurisdicción (las zonas marinas mexicanas). En ese orden de ideas, no es posible sostener que la zona económica exclusiva sea parte del territorio nacional por tratarse de las aguas adyacentes al mismo en las que el Estado Mexicano no ejerce soberanía plena, a pesar de que dicho territorio está sujeto a la regulación del orden jurídico mexicano. Por otra parte, en los artículos 2o., segundo párrafo; 12; 37, inciso b), fracción I e inciso c), fracción IV; y 69, primer párrafo, de la Constitución General de la República, el término "país" es utilizado como sinónimo del Estado u ordenamiento jurídico mexicano, mientras que la expresión "territorio" hace referencia a una realidad geográfica, por lo que el concepto jurídico de país no puede entenderse en sentido estrictamente geográfico o territorial, relativo a las porciones geográficas previstas en el indicado artículo 42 constitucional, ya que se trata de un concepto más amplio que alude a la totalidad del Estado Mexicano y todos sus componentes. De lo anterior se sigue que cuando el tipo penal indica que el delito se

consuma cuando se introduzca o extraiga del país alguno de los narcóticos, el término "país" debe entenderse como el ámbito de regulación del Estado, las leyes y el orden jurídico mexicano, dentro o fuera de su territorio, de manera que el espacio en que se aplica la ley penal mexicana corresponde con el concepto jurídico de país, equivalente al espacio en que el Estado Mexicano ejerce su soberanía, y si bien es cierto que la zona económica exclusiva no es parte del territorio nacional en términos del citado artículo 42 constitucional, también lo es que en dicho espacio se ejerce parte de la soberanía del Estado, pues en ella pueden desempeñarse funciones de control, vigilancia y detención de individuos. Por ello, si de acuerdo al acervo probatorio, el lugar de comisión del delito contra la salud lo fue la zona económica exclusiva, respecto de la cual la nación mexicana ejerce derechos de soberanía, jurisdicción y facultades legislativas, se está en presencia del delito de introducción al país de narcóticos en grado consumado previsto en el artículo 194, fracción II, del Código Penal Federal." Época: Novena Época, Registro: 162172, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, mayo de 2011, Materia(s): Penal, Tesis: 1a. LXVIII/2011, p. 231.

Amparo directo en revisión 1238/2010. 1o. de diciembre de 2010. Mayoría de tres votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González.

Por lo que hace al pago total o parcial, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5o., en su parte conducente señala:

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal…

En este caso y por no contravenir la naturaleza del derecho civil es aplicable el artículo 2062 del Código Civil Federal establece que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido, señalando Michel Ambrosio que:

… para los efectos fiscales y en términos del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, el pago se entiende como aquella obligación que tienen los gobernados de contribuir para los gastos públicos, que en el caso concreto se

traduce en el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias derivadas de la importación o exportación de mercancías.[783]

Por lo que hace a la omisión es un elemento normativo en el sentido de que existe un deber jurídico de actuar, en este caso de pagar las contribuciones y cuotas compensatorias, se ahondará sobre dicho elemento al analizar la imputación normativa del resultado a la omisión.

Dentro de los elementos implícitos está el sentido de la prohibición, al respecto, Díaz Aranda señala que:

> … El juicio de tipicidad en el sistema funcionalista social no sólo implica el análisis si la conducta coincide con la descripción gramatical del tipo, sino que consiste en ir más allá y determinar si dicho comportamiento es aquel que el legislador quiso prohibir, para lo cual será necesario acudir a diferentes criterios respaldados con su fundamento jurídico que nos permitan cumplir con la garantía de legalidad. En esta labor se atenderá a tres vertientes: objetiva, normativa y subjetiva; aspectos que se erigen como elementos de la conducta-típica…[784]

Los elementos normativos implícitos son argumentos que nos ayudan a establecer los límites de hasta dónde pueden llegar los alcances de la prohibición descrita en el tipo penal. Esta labor es fundamental, puesto que en muchas ocasiones las palabras empleadas por el legislador no nos permiten afirmar con rotundidad si el hecho es aquél que el legislador quiso prohibir o, por el contrario, si sale de dicho radio y pasa a los terrenos de lo permitido; en ambos casos sería injusto tanto dejar impune una conducta verdaderamente típica como considerar ilícita aquella que en realidad estaba permitida.[785]

El referido autor agrega que:

> Como primer paso para delimitar el radio de prohibición de la norma, podemos formular la siguiente pregunta ¿es el hecho que se analiza aquel que el legislador quiso prohibir al describir la conducta típica?. Al efecto podemos recurrir tanto a la interpretación gramatical de la ley como a la teleológica, histórica y sistemática, y sólo cuando la respuesta sea afirmativa podremos proseguir con nuestro análisis para determinar si también es constitutivo de delito…[786]

---

[783] *Ibídem*, p. 482.
[784] *Ibídem*, p. 101.
[785] *Ibídem*. pp. 117 y 118.
[786] *Ibídem*, p. 118.

Ahora bien, en un primer nivel la conducta-típica a estudio señala comete contrabando quien introduzca al país mercancía omitiendo el pago total de las contribuciones y cuotas compensatorias. En un segundo nivel está la norma, en este caso, prohibitiva, se cumple el tipo y se viola la noma, del tipo penal deduzco la norma, la norma es un ente lógico necesario para entender el alcance del tipo,[787] en este caso, consistente en la prohibición de introducir mercancías al país omitiendo el pago total de contribuciones y de cuotas compensatorias, mientras que en un tercer nivel se ubica el bien jurídico tutelado, que en este caso es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

En estos términos lo que la norma pretende prohibir es la introducción de mercancías sin el pago de contribuciones, pero de mercancías auténticas y, extranjeras, *aunque el tipo no señale* dichas características, lo anterior con base en lo siguiente: De una interpretación teleológica de la norma nos lleva a señalar que las mercancías a que alude el tipo penal en estudio, deben ser *auténticas*, porque ese es el objeto de la protección del sistema jurídico fiscal, aduanal y de comercio exterior, pues la legislación está encaminada a regular la importación de mercancías extranjeras auténticas, para lograr una competencia leal en el mercado y el sano desarrollo de la economía nacional.

Es cierto que el tipo penal en estudio, no exige la calidad de "auténtica"; sin embargo, se trata de un elemento lógico que le subyace, porque es claro que la protección de la norma no recae sobre cualquier mercancía, sino solo en aquélla que sea extranjera y auténtica.

De no interpretarse de esa forma se daría la siguiente situación:

Uno, que se tratara de mercancía extranjera, pero apócrifa; es decir, que aquélla se elaborara en una nación extranjera, pero ostentado falsificaciones de un producto auténtico de ese país;

Dos, que se tratara de mercancía maquilada en México, pero con falsificaciones de una mercancía extranjera auténtica, para hacerla pasar como foránea.

Así, es evidente que, en ninguno de los dos supuestos, podría aplicarse la sanción penal que establece el delito en estudio, porque la norma no podría sancionar la introducción al país de una mercancía sin tener la plena certeza de que es auténtica y extranjera.

[787] Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Teoría del delito 1*, video en Youtube, *cit*.

Esto es, si se concluyera que cualquier tipo de mercancía extranjera (ya sea auténtica o apócrifa), está sujeta a la protección legal de esos ordenamientos, se llegaría al extremo de volver lícito lo ilícito, pues, por una parte, se fomentaría la competencia desleal entre los importadores de mercancía auténtica que sí cumplen con los requisitos legales con aquéllos que ingresan mercancía apócrifa al país, pero que, además, no cumplen con las leyes de importación.

El Estado incurriría en un error en la recaudación de impuestos, porque exigiría que todas las mercancías, auténticas o apócrifas de origen, pagaran todas las contribuciones correspondientes; empero, el Estado no puede recaudar impuestos sobre una mercancía ilícita.

De esta manera, si el tipo penal exige un objeto material calificado por un elemento normativo, es decir, que se trate de mercancías extranjeras, éstas deben ser auténticas, condición que no puede ser desatendida o suplida bajo algún concepto, por el contrario, se demanda su plena demostración, para así aplicar el derecho punitivo.[788]

La sistemática funcional social desarrolla ciertos criterios para determinar cuáles resultados se pueden atribuir normativamente a la conducta de acción que los causó y, también, aquellos que le son atribuibles a la conducta de quien no los causó pero debió evitarlos (omisión).[789]

Así la imputación del resultado a la acción conforme al peligro intrínseco podemos señalar que la acción llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva consistente en introducir mercancías extranjeras al país por sí sola no puede producir el resultado que en el delito a estudio es el daño al fisco federal, así un sujeto introduce mercancías extranjeras al país, incluso por un lugar no autorizado, aún en el supuesto de que crea que deba pagar contribuciones y cuotas compensatorias, si no existe tal deber, es decir, que las mercancías no estén sujetas a los impuestos al comercio exterior, ni a los impuestos internos, o derechos, es decir a ningún tipo de contribución, ni aprovechamiento como son las cuotas compensatorias, no estaría creando un peligro para el bien jurídico tutelado.

[788] Esos fueron los razonamientos que el Juez Decimosegundo de Distrito de Procesos Penales Federales en el Distrito Federal, señaló al negar una orden de aprehensión.
[789] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 187.

La imputación del resultado a la omisión tiene gran utilidad en el caso a estudio, toda vez que, como se ha señalado el resultado se podrá imputar a la omisión del sujeto activo, a través de un nexo normativo de atribuibilidad, y no de un nexo causal.

Por lo que respecta al elemento omitir, que es parte de la conducta de contrabando, para la doctrina dominante es un elemento normativo, así Torres López señala:

> …Uno de los conceptos más complejos en derecho penal es el referente a la omisión, dado que no es un concepto natural como la acción. La omisión siempre es un concepto normativo en tanto que, si no existe un elemento referencial que es el deber, aquella no puede existir… Omite, quien debe realizar algo y no lo lleva a cabo. No importa de dónde surge o provenga el deber, lo importante es que la omisión no existe sin él… En lo que interesa al derecho penal, el concepto de omisión ha de ser de naturaleza jurídica, es decir, ese *deber hacer algo* cuyo incumplimiento constituiría la omisión, tiene que estar apoyado en ley...[790]

En ese sentido Ambrosio Michel señala que:

> … para poder sancionar la conducta no basta que el activo del delito se coloque en estado de omisión, sino también que a dicho estado le preceda una obligación fiscal, en este caso el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben ser establecidas expresamente por la Ley…[791]

Sin embargo, el sistema neoclásico al igual que el clásico al hablar del primer elemento del delito, tenían como fundamento del mismo el concepto causal de acción, el clásico a través de la teoría de la equivalencia de las condiciones, y el neoclásico de la teoría de la causalidad adecuada, por lo que era inexistente la causalidad en la omisión, y en consecuencia, la atribución del resultado al omitente quedaba sin asidero.[792]

De esta forma el "importador" Ángel Ricardo Valera de la Riva es el que tiene la calidad de garante, es decir, el deber de actuar, en este caso de pagar las contribuciones y cuotas compensatorias, y como ya se dijo el agente aduanal, que tienen la calidad de mandatarios, son responsables solidarios del pago de contribuciones, pero no tienen el deber jurídico de pagar las mismas por la introducción de mercancías, es decir, no tienen la calidad de garante en materia penal.

---

[790] Torres López, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, México, Porrúa, 2000, pp. 78 y 79.
[791] Michel, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, México, Porrúa, 2012, p. 433.
[792] Díaz-Aranda, Enrique, *Dolo. Causalismo-finalismo-funcionalismo y la reforma penal en México*, 6a. ed., México, Porrúa, 2007, p. 41.

En este caso para poder imputar el resultado (lesión al fisco federal) a la omisión del garante (no pagar contribuciones y cuotas compensatorias por parte del "importador"), se requiere confirmar que con el cumplimiento del deber (pagar contribuciones y cuotas compensatoria) era seguro o muy probable la evitación del resultado[793] (daño al fisco federal), en este caso, era totalmente seguro que si el C. Ángel Ricardo Valera de la Riva, hubiese cumplido con su deber de pagar contribuciones y cuotas compensatorias no se verificaría el resultado de lesión al fisco federal, ni hubiese puesto en peligro la economía nacional, en el ramo de la industria metalúrgica.

Por lo que hace a los elementos subjetivos específicos distintos al dolo, consistentes en ánimos, propósitos, intenciones, últimas finalidades, a sabiendas, conocimientos especiales sobre una relación de parentesco, señalados en el tipo penal, la hipótesis de contrabando en comento no requiere alguno de ellos.

Sin embargo, anteriormente, si encontrábamos un elemento subjetivo específico en la regulación del contrabando, pues, por reformas al Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1948, en su artículo 242, se estableció en la primera hipótesis que "Comete el delito de contrabando: I.- El que introduce o saca del país mercancías, omitiendo *deliberadamente* el pago de los impuestos de importación o exportación que les corresponda…" Las negrillas son agregadas.

Se puede advertir que la palabra deliberadamente se refiere a un conocimiento específico, a un saber, así Rivera Silva señaló que. "…El elemento moral de la hipótesis que comentamos, se ubica sobre la necesidad de que la omisión de impuestos se haga deliberadamente. La deliberación, que consiste en el caso que estudiamos en el pleno conocimiento de que se omite un pago que la ley exige (los impuestos aduanales), informa un dolo específico que como tal es elemento del tipo que no debe confundirse con el dolo genérico".[794]

Por lo que hace a los elementos subjetivos genéricos, para la sistemática funcionalista social el dolo se ubica en la conducta-típica en este caso de contrabando, es un elemento subjetivo que se integra con el conocimiento y la intención pero a diferencia del finalismo no lo considera como prejurídico sino que forma parte de la conducta-típica, además de que aclara, precisa lo que es dolo, señalando que obra dolosamente "quien

[793] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 210.
[794] Rivera Silva, Manuel, *Los delitos fiscales comentados, la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código Fiscal*, México, Ediciones Botas, 1949, p. 38.

conoce las circunstancias esenciales del hecho y decide realizar la conducta porque quiere o acepta el resultado, todo lo cual al ser analizado por el jurista coincide con lo descrito por el legislador en el tipo penal".[795]

Con esta explicación pone en evidencia la falta de precisión en el Código Penal Federal, el cual señala: "obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley".

Esta sistemática pone en claro que lo que debe conocer el sujeto para satisfacer el primer elemento del dolo es el conocimiento de las circunstancias esenciales del hecho, y no el conocimiento de los elementos típicos. Asimismo, se requiere de la intención la cual es la dirección que el autor imprime a su conducta.[796]

En el caso que nos ocupa Ángel Ricardo Valera de la Riva actuó de manera dolosa (dolo directo), pues, conocía que estaba introduciendo mercancía (bajo la forma de autoría mediata) a través de los agentes aduanales Ernesto Aguilera Assad; a Carlos Alberto García González; a María del Carmen Zambrano Díaz; Jesús Ernesto Vela Reyna; Gloria Ivett Bermea Vázquez; y Andrea Vela Reyna, tales encargos conferidos para realizar operaciones de comercio exterior fueron firmados electrónicamente por Ángel Ricardo Valera de la Riva, en representación de una empresa inexistente, y también conocía que estaba omitiendo pagar contribuciones y cuotas compensatorias por dicha introducción de mercancías. Asimismo, tenía la intención de realizar dicha conducta prohibida, y de causar un daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

En el caso que nos ocupa no se presenta dicha causa de atipicidad pues el hecho de introducir mercancía al país lo realizó a través de la autoría mediata a través de los agentes aduanales y del transportista, es decir, Ángel Ricardo Valera de la Riva no llevó acabo materialmente la acción de introducir la mercancía, por lo que ni siquiera había la posibilidad de una fuerza física e irresistible ya sea de la naturaleza o de otra persona, que causara la introducción de mercancías al país sin el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, que anulara la voluntad del C. Ángel Ricardo Valera de la Riva.

Tampoco se puede excluir el delito por ausencia de conducta-típica por falta de un elemento normativo, en este caso jurídico expreso, toda vez que los bienes consistentes en

[795] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista, cit.* p. 221.
[796] *Ibídem*., p. 226.

lámina de acero enrollada, sin alear, rolada en frío, sin chapar, sin revestir, rollos de lámina de acero pintado, rollos de acero enrolados en frío, rollos de lámina de acero galvanizado, rollos de lámina de acero pintado, máquina rolada con accesorios, rollos de cinta de acero sin alear de segunda galvanizados, acero laminado en frío en rollo, acero laminado en caliente en rollo sin decapar, máquina doblada con accesorios para su buen funcionamiento, lingotes de aluminio, aleación de aluminio, aleación de cobre, cátodos de cobre, desperdicio de aluminio, barras de acero, son considerados como mercancías de conformidad con el artículo 2o. de la Ley Aduanera, la cual en su parte conducente señala:

"Para los efectos de esta Ley se considera: …

III. Mercancías, los productos, artículos, efectos, y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

Asimismo, dichas mercancías están descritas, es decir, clasificadas dentro de una fracción arancelaria de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación; amén de que dichos bienes no están contemplados en artículo 2o. de la referida ley, que hace referencia a los que no son considerados mercancías.

Por último, tampoco hay exclusión de la conducta-típica por falta de elementos subjetivos específicos, porque el tipo de contrabando de referencia no los contempla, y por lo que hace al elemento subjetivo genérico, el dolo, el C. Ángel Ricardo Valera de la Riva no actuó bajo algún error de tipo, que excluyera el dolo, toda vez que como ya se señaló él conocía las circunstancias en las que realizó su conducta típica (introducción de mercancías extranjeras al país omitiendo el pago total de contribuciones y de cuotas compensatorias), sin que estuviese en una falsa percepción de alguna de las circunstancias esenciales señaladas.

La conducta-típica de contrabando requiere de una valoración para saber si es o no antijurídica, de esta forma si contraría al derecho la conducta-típica será antijurídica, por no estar amparada por una causa de justificación (sentido formal), asimismo, si pone en peligro o destruye el bien jurídico tutelado la conducta será antijurídica en un sentido material.

En el caso que nos ocupa Ángel Ricardo Valera de la Riva, al llevar a cabo la conducta-típica de contrabando contrarió al Derecho al no estar su conducta-típica amparada por una causa de justificación, es decir, realizó una conducta típica-antijurídica.

Respecto de la antijuridicidad material, la conducta-típica de contrabando llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva, tratándose de la omisión de impuestos, el bien jurídico que se lesiona es el patrimonio del Estado en su calidad de Fisco federal, es la estabilidad económica y financiera y en el caso de que se omita el pago de cuotas compensatorias, el bien jurídico tutelado que se puso en peligro es la economía nacional, en el sector de la metalúrgica.

Por lo que hace a alguna causa de justificación en el presente caso no se advierte la existencia de alguna de ellas, pues, Ángel Ricardo Valera de la Riva, no actuó en legítima defensa, estado de necesidad justificante, ejercicio de un derecho, cumplimiento de un deber, o consentimiento de la víctima, de hecho consideramos que sería muy difícil que en cualquier asunto de contrabando se pudiese dar alguna de las causas de justificación mencionadas, debido a la naturaleza de las mismas.

Sin embargo, de forma excepcional podría darse en alguna conducta-típica de contrabando el estado de necesidad justificante como en el caso que fue mencionado en el capítulo segundo, al analizar la Sistemática Funcional Social de Díaz-Aranda, consistente en que una persona que vive en México cerca de la frontera con Estados Unidos de América tenga la necesidad de preservar la vida de su vecino y necesite un medicamento que no lo venden cerca de su domicilio, razón por la cual atraviesa la frontera con dicho país y compra el medicamento, el cual estaba sujeto a un permiso, y lo introduce por un lugar no autorizado a México, sin contar con dicho permiso por parte de la Secretaría de Salud, debido a la premura en que se encontraba para salvaguardar la vida de su vecino.

Los elementos de la culpabilidad son la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta, así la conducta-típica y antijurídica (injusto) de contrabando llevada a cabo por Ángel Ricardo Valera de la Riva, es culpable si se verifican los tres elementos señalados que integran la culpabilidad, toda vez que es un sujeto mayor de edad que tiene la capacidad de comprender el significado del hecho y de conducirse conforme a dicha comprensión (imputabilidad) que conoce, tiene conciencia de la concreta afectación de cierto valor o interés como es el daño patrimonial al Estado, y que este goza de protección a través del derecho, (conciencia de la antijuridicidad), y que le era exigible un proceder distinto al que ejecutó, en virtud de que pudo haber determinado su actuar conforme a derecho, pagando los correspondientes impuestos al comercio exterior, el impuesto al valor agregado y cuotas compensatorias, pues, no realizó la conducta por temor fundado, estado de necesidad exculpante, error de prohibición o error de justificación.

En el caso que nos ocupa no se excluye la culpabilidad toda vez que no existe inimputabilidad del C. Ángel Ricardo Valera de la Riva, pues no es menor de edad, tampoco tiene un trastorno mental permanente, tampoco se da la hipótesis de no exigibilidad de otra conducta, pues no se advierte que exista temor fundado, que por las circunstancias específicas del asunto (consistentes en una amenaza de un peligro real, inminente y grave) orillaran a Ángel Ricardo Valera de la Riva a tomar la decisión de contravenir el orden jurídico, introduciendo las mercancías extranjeras omitiendo el pago de contribuciones y de cuotas compensatorias, tampoco el sujeto activo, se encontraba en un estado de necesidad exculpante, pues, en el caso que nos ocupa no existe un conflicto entre dos bienes del mismo valor, en el cual debe salvarse uno a costa del otro.

Asimismo, no se advierte que Ángel Ricardo Valera de la Riva haya actuado bajo algún error de prohibición, toda vez que además de obrar con dolo si tenía conocimiento que su comportamiento de introducir mercancías extranjeras al país omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, estaba prohibido por el derecho penal, por lo cual sabía que estaba obrando ilícitamente, porque no actúo bajo un error de prohibición y tan sabía que estaba actuando ilícitamente que él conocía que estaba actuando a nombre de una empresa inexistente y tenía que pagar contribuciones por la introducción de dichas mercancías, y que conocía las normas debido a sus condiciones sociales, culturales y debido a sus actividades cotidianas, por lo que le era exigible comportarse conforme a derecho.

Tampoco actuó bajo un error de justificación toda vez que Ángel Ricardo Valera de la Riva no actuó con error sobre una causa de justificación creyendo que lo haya hecho creer erróneamente que las circunstancias lo justificaban.

Tratándose de la inexigibilidad de otra conducta “Quien actúa con temor fundado mantiene su capacidad para comprender las implicaciones de su injusto, pero las circunstancias lo orillan a tomar la decisión de contravenir el orden jurídico”.[797]

Así en el caso de que algunos productores nacionales de la industria del acero hubiese secuestrado al hijo del señor Ángel Ricardo Valera de la Riva, y amenazado a dicho sujeto activo de la conducta-típica de contrabando, con privar de la vida al referido hijo, si no introducía al país las mercancías consistentes en los metales que fueron motivo del asunto, y se los entregaba a dichos productores, razón por la cual Ángel Ricardo Valera de

[797] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista social*, cit., p.364.

la Riva, sabe que su conducta es prohibida y que es contraria a derecho, sin embargo, decide ir al extranjero a adquirir dicha mercancía e introducirla al país sin pagar contribuciones ni cuotas compensatorias, en este caso no se le puede exigir otra conducta porque su voluntad está coaccionada psicológicamente, tiene temor fundado de que los referidos productores cumplan sus amenazas.

Asimismo, se da la inexigibilidad de otra conducta en un caso similar al anterior, en la hipótesis en que tienen secuestrado al hijo de un empresario miembros de la delincuencia organizada, quienes amenazan a dicho empresario diciéndole sino nos traes del extranjero (un lote de dos millones de Shampoos) vamos a privar de la vida a tu hijo, entonces el empresario decide traer de contrabando dichos lotes de shampoos,[798] introduciendo a México dicho lote por un lugar no autorizado sin pagar las contribuciones al comercio exterior.

En este caso, el empresario sabe que su conducta prohibida es contraria a derecho, es decir, que está cometiendo un injusto, sin embargo, decidió contravenir el orden jurídico.

Por lo que hace al estado de necesidad exculpante considero que no es factible que se presente esta causa de inexigibilidad de otra conducta.

En cuanto al error de prohibición, consistente en el error sobre la ilicitud del hecho, pues, el sujeto cree que está actuando lícitamente, en la práctica no hemos visto, que la culpabilidad se excluya por un error de prohibición, sobre todo porque la importación de la mercancía se realiza a través de un experto en clasificación arancelaria, ya sea el agente aduanal, casi en la totalidad de operaciones de comercio exterior, o bien, a través del representante de la empresa.

Sin embargo, podría darse el caso que una persona “importador”, con escasa instrucción y atraso cultural le encarga una operación de comercio exterior al agente aduanal, para que importe determinada mercancía, mercancía que no tiene que entrar a deposito al recinto fiscal o fiscalizado, y respecto de la cual ya ha importado mercancía idéntica sin pagar el Impuesto General de Importación por haber tenido tasa cero, y resulta que de un día para otro viene una reforma a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, o la emisión de un decreto del Ejecutivo federal, mediante el

[798] El shampoo tiene un compuesto químico llamado trietanolamina (mercancía de uso dual), si yo combino este químico con oxicloruro de fósforo u oxicloruro de azufre tengo un gas mostaza, lo cual lo convierte en un arma química. México es un país exportador e importador de trietanolamina.

cual se grava dicha mercancía con un Impuesto General de importación del 20% ad valorem, y es el caso que tanto dicho importador como el agente aduanal desconocían dicha disposición.

Consideramos que el importador no conoce la ley y, solo se atiene a lo que le diga el agente aduanal, en este caso, podríamos sostener que existe un error de prohibición por parte del importador, por considerar que su conducta es lícita, error que puede ser vencible o invencible, en el primer caso se excluye la culpabilidad, mientras que en el segundo tipo de error la pena aplicable será de hasta una tercera parte del delito que se trate.

El error de justificación no se presenta en el injusto de contrabando en comento.

2. Conclusión

Cada ciencia tiene su concepto de conducta, y dentro del Derecho, cada rama del mismo, tiene su propio concepto de la misma,[799] así no es lo mismo la conducta para el Derecho penal, que para el Derecho civil, laboral, mercantil, etc. e incluso dentro del propio Derecho penal, los diferentes sistemas jurídicos de tradición romano-germánico, que han servido, como criterios de interpretación de la ley penal, el clásico, neoclásico, finalista, y funcionalista en sus diferentes vertientes, tienen sus propios conceptos de lo que es la conducta.

Como se pudo observar es conveniente tomar el postulado de la teoría funcional social que considera que la primer categoría es la conducta-típica; toda vez que no se puede separar a la conducta del tipo penal, en virtud de que la conducta por sí sola es prejurídica, y es necesario desde el principio confrontarla frente a la descripción que de la misma hace el legislador en el referido tipo, o al menos de la que se piensa que le puede corresponder, así Enrique Díaz-Aranda señala lo siguiente:

> …Los cuatro sistemas de la teoría del delito desarrollados en Alemania (Clásico, neoclásico, final y funcional), han partido del análisis por separado de la conducta y el tipo. No obstante, desde nuestro punto de vista, conviene unir en una sola categoría el análisis de ambos; pues resulta claro que desde que tenemos conocimiento de un hecho realizamos una primera valoración para determinar si es o no relevante para el Derecho penal, esta primera aproximación implica ya un juicio de tipicidad, … aunque

[799] Zaffaroni Eugenio, Raúl, *Teoría del delito 1*, página electrónica *https://www.youtube.com/watch?v=CljA-bArWQc&t=3199s*, consultada por última vez el primero de mayo de 2017.

con mayor precisión estaríamos ante un hecho descrito en la ley penal que se debe investigar para determinar si reúne los elementos que integran la conducta-típica…[800]

Dicho pensamiento creemos que fue la guía para el legislador del Código Nacional de Procedimientos Penales, pues, señala como primera causa de exclusión del delito las causas de atipicidad, dentro de las cuales analiza la ausencia de voluntad o de conducta, así como la falta de alguno de los elementos del tipo penal, con lo cual se abandona el estudio por separado de la ausencia de conducta como elemento negativo de la conducta, razón por la cual se considera a la conducta-típica, como una sola categoría.[801]

En cuanto a la conducta, la hipótesis de contrabando en comento es mixta, toda vez que se realiza a través de una acción al introducir mercancías al país y de una omisión al no realizar el pago por la totalidad de las contribuciones, sin embargo, la legislación penal federal al señalar la forma de comisión de los delitos no contempla la forma mixta, es decir, el delito se comete mediante una acción o mediante una omisión, no obstante, el Poder Judicial de la Federación ha emitido criterios, tratándose del delito de contrabando, donde reconoce la posibilidad de comisión del delito a través de una conducta mixta (acción y omisión).

Ilustra lo anterior la siguiente tesis aislada:

"COMPETENCIA. A QUIEN CORRESPONDE LA, PARA CONOCER DEL DELITO DE CONTRABANDO. El tipo delictivo de contrabando, previsto en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación que también motivó el auto de formal prisión, *contiene una configuración compleja en el verbo núcleo, habida cuenta que para la consumación del injusto exige la coexistencia de un hacer (introducir mercancía extranjera) y un no hacer (omitir el pago del impuesto)…".* Competencia 176/90. Suscitada entre los Jueces Sexto de Distrito en Materia Penal en el Distrito Federal y Cuarto de Distrito en el Estado de Tamaulipas. 11 de febrero de 1991. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Clementina Gil de Lester. Secretario: José Luis Guzmán Barrera.

---

[800] Díaz-Aranda, Enrique, et al. *Lineamientos prácticos de teoría del delito y proceso penal acusatorio, conforme a las reformas constitucionales de 2008-2011, los tratados internacionales y al Código Nacional de Procedimientos Penales,* México, STRAF, 2014. p. 31.

[801] El artículo 405 del CNPP, establece: "En su sentencia absolutoria el Tribunal de enjuiciamiento determinará la causa de exclusión del delito, para lo cual podrá tomar como referencia, en su caso, las causas de atipicidad, de justificación o inculpabilidad, bajo los rubros siguientes:
I. Son causas de atipicidad: la ausencia de voluntad o de conducta, la falta de alguno de los elementos del tipo penal, el consentimiento de la víctima que recaiga sobre algún bien jurídico disponible, el error de tipo vencible que recaiga sobre algún elemento del tipo penal que no admita, de acuerdo con el catálogo de delitos susceptibles de configurarse de forma culposa previsto en la legislación penal aplicable, así como el error de tipo invencible;…".

Octava Época. Registro: 206174. Instancia: Primera Sala. Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Agosto de 1991, Materia(s): Penal. Tesis: 1a. XXI/91, Página: 5

La teoría Clásica explica la acción de introducir mercancía al país, como causante del resultado material consistente en el daño al fisco federal, existiendo entre la conducta de introducir mercancía al país y el resultado, un nexo causal consistente en que todas las condiciones son causa del resultado (teoría de la equivalencia de las condiciones), es decir, cualquier acción que contribuya causalmente al detrimento patrimonial es una causa del mismo, sin embargo, no se puede explicar con dicha teoría cómo es que la omisión de pagar contribuciones y cuotas compensatorias causan naturalísticamente el referido resultado material.

En este caso, se le podría imputar la conducta prohibida de contrabando a quien materialmente introdujo la mercancía al país sin el conocimiento de que el "importador" no pagó las contribuciones y cuotas compensatorias, asimismo, se le podría imputar ya sea como autor o partícipe de dicha conducta prohibida a la persona que le "vendió" al "importador" la mercancía que se introdujo al país, e incluso se le podría imputar dicha conducta prohibida a la persona que fabricó la mercancía, lo cual sería una determinación absurda en virtud de que no se le debe de imputar dicha conducta a las personas que no contribuyeron con una causa adecuada para llevar a cabo la conducta prohibida.

Se podría pensar que dicho exceso se corregía al llegar a la culpabilidad, sin embargo, para Jiménez de Asúa, las injusticias a que daba lugar la excesiva amplitud de la noción de causa, no podían ser corregidas por la exigencia de la culpabilidad.

Asimismo, en las conductas prohibidas de omisión en este caso con resultado material no es correcto hablar de un nexo causal porque el que no hace algo no puede causar un resultado material, por lo que es un nexo normativo o de atribuibilidad lo que existe entre la omisión de pagar impuestos y el resultado material consistente en el daño al fisco federal, nexo normativo que no se explicaba en esta teoría.

La teoría Neoclásica contemplaba al hacer y al omitir dentro del concepto de acción, sin embargo, para imputar el resultado a una conducta únicamente se valía del nexo causal, aunque a diferencia de la teoría Clásica, utilizó la teoría de la causalidad adecuada, lo que constituyó un avance para interpretar la ley penal, de esta forma sólo las conductas adecuadas para producir el resultado de perjuicio al fisco federal, son las relevantes para

el derecho penal, como el hecho de introducir la mercancía al país, sin embargo, la omisión de contribuciones, que también forma parte de la conducta, no se explicaba de forma correcta, pues, al igual que en la teoría anterior, se requiere de un nexo diverso al causal, como lo es el normativo, para explicar la relación entre la omisión de impuestos y el perjuicio al fisco federal.

Es decir, para que se le pueda imputar el resultado, consistente en el citado perjuicio al fisco federal a la conducta cometida por Ángel Ricardo Valera de la Riva, se requiere que dicho sujeto tenga la calidad de garante de evitar el resultado, y por lo tanto, el deber de contribuir y pagar las cuotas compensatorias, lo cual constituye el nexo normativo, que tampoco explicaba la teoría Neoclásica.

Esta teoría al utilizar el método comprensivo sin desconocer lo empírico, es decir, lo causal, le dio mucho más importancia a principios propios de la ciencia del espíritu, es decir, a la valoración de la conducta como causa del resultado, así se puede pensar a primera vista que con esta sistemática se puede explicar que se le impute la conducta prohibida de contrabando a estudio a la persona que introdujo al país mercancía, y no a la persona que fabricó la mercancía en el extranjero, ni el exportador que le vendió la mercancía al introductor de la misma, pues, dichas conductas no son las "causalmente adecuadas", para provocar el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal ni a la economía nacional.

Sin embargo, Ángel Ricardo Valera de la Riva para producir el resultado prohibido por la ley penal, no fue el que introdujo materialmente la mercancía (puesto que lo realizó a través del transportista, bajo la autoría medita, figura que no se explica bajo esta sistemática Neoclásica), asimismo, como parte de la conducta omitió el pago de contribuciones al comercio exterior, así como el impuesto al valor agregado, como autor directo, lo cual no se explica de forma satisfactoria debido a que la conducta del omitente no se puede considerar como la adecuada para provocar el resultado,[802] pues tiene que existir un deber, de contribuir y pagar cuotas compensatorias, y por lo tanto, otro tipo de nexo diverso al causal en sentido naturalístico, como lo es un nexo normativo que no explicó esta sistemática.

Con las aportaciones anteriores pareciera que se explica de buena forma cuál es la conducta adecuada (juicio de valor) relevante para el Derecho penal para producir el

[802] Díaz-Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.* p. 132.

resultado prohibido de contrabando, como lo es el hecho de introducir mercancías al país, sin embargo, al ser a través de la autoría mediata, no se considera un aporte adecuado en el mundo naturalístico (en todo caso si es una contribución adecuada al resultado pero en el mundo normativo ya que es a través de un contrato entre el "importador" y el transportista", o entre el "importador y los agentes aduanales, y otro entre éstos con el transportista). Asimismo, no se explica la conducta de omitir el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias, como la causa adecuada en el mundo naturalista del resultado.

La teoría final reubicó el dolo en la conducta y en el tipo, así la conducta de contrabando consistente en introducir mercancía al país omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias en detrimento del patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, no es relevante para el derecho penal sólo por su causalidad, sino porque dicho proceso causal está dirigido por una finalidad.

Como señala el maestro Díaz-Aranda "Mientras que el sistema clásico analizó a la conducta desde el punto de vista puramente material, y el sistema neoclásico desde uno causal-valorativo, con la teoría finalista se agregó a la causalidad el aspecto subjetivo (final),[803] es decir, la conducta gira en torno a la finalidad de la voluntad humana, resaltando la importancia del "tipo subjetivo", configurándose como un momento esencial del comportamiento personal en los delitos dolosos.[804]

Así, en la conducta no se analiza con esta sistemática solamente si la introducción de la mercancía al país existe una relación con el resultado (daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal), sino también si el agente sabía lo que estaba haciendo y si tenía la intención de realizar dicha introducción al país de la mercancía omitiendo el pago de los impuestos, sin analizar si tenía la conciencia o por lo menos la potencialidad de dicha conciencia de que la referida conducta era contraria a Derecho, ya que ésta se analiza en la culpabilidad.

Con dicha teoría se descartan todos los factores que también generan el proceso causal que lesionan al patrimonio del Estado y a la economía nacional y sin embargo, no son relevantes para el derecho penal, lo cual explica de mejor forma que las dos teorías

[803] *Ibídem*, 134 y 135.
[804] Polaino Navarrete, Miguel, Evolución de la Dogmática penal post-finalista, en Función de la pena estatal y evolución de la dogmática post-finalista (estudios de derecho penal funcionalista), México, Porrúa, 2006, p. 87.

que le precedieron, la conducta del contrabando y sobre todo en el caso de la tentativa, en la cual desde la conducta se estudia cual era la finalidad del sujeto.

De esta manera quien introduce la mercancía al país está desencadenando un proceso causal pero guiado por la finalidad de causar un detrimento al fisco Federal, en el caso que nos ocupa Ángel Ricardo Valera de la Riva no desencadenó ese proceso causal, porque él no introdujo materialmente la mercancía.

Esta sistemática explica que Ángel Ricardo Valera de la Riva cuando quiso cometer la conducta prohibida de contrabando se fijó ese fin, y necesitó planear cómo llegar hasta ese resultado (retroceso); en ese momento decidió el cómo y el cuándo. Ello lo realizó acudiendo a sus conocimientos generales que le indicaran[805], que resultara menos arriesgado, por lo menos en apariencia, obtener un programa IMMEX, que le diera el beneficio de no pagar contribuciones ni cuotas compensatorias, debido a que supuestamente dicha mercancía iba a retornar al extranjero una vez que sufriera un proceso de transformación, que introducir dicha mercancía por un lugar no autorizado como podría ser subrepticiamente y de noche atravesando la línea divisoria internacional podría ser mucho más riesgoso para él.

Una vez que tuvo claro su fin, el plan y los medios para alcanzarlo (lo cual constituye una mera idea), pasó a la realización de los actos preparatorios (materiales), como el hecho de haber usado unas escrituras constitutivas de una persona jurídica inexistente, y haberse "nombrado" representante legal de esa empresa inexistente; y una vez culminados los actos preparatorios, con independencia de que dichos actos por sí solos sean conductas prohibidas como delito o no, pasó a la ejecución.

De esta manera, conforme a su plan le encargó, a través del contrato de mandato, a los agentes aduanales Ernesto Aguilera Assad, Carlos Alberto García González; María del Carmen Zambrano Díaz; Jesús Ernesto Vela Reyna; Gloria Ivett Bermea Vázquez; y Andrea Vela Reyna, que realizarán los actos tendientes a la introducción de la mercancía, y quienes a su vez contrataron los servicios de una empresa trasportista para llevar a cabo la introducción física de la mercancía sin que dicho transportista tuviese conocimiento de dicha introducción.

[805] Díaz-Aranda, Enrique y Roxin, Claus, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.,* p. 135.

Sin embargo, la finalidad que guía el proceso causal entre la introducción de mercancías y el perjuicio al Fisco federal, no es aplicable a la omisión del pago total de contribuciones y cuotas compensatorias con respecto al resultado de perjuicio al fisco federal, en virtud de que entre ambos no hay un nexo causal, sino de atribuibilidad, o normativo, y por ello, no se puede sostener de manera convincente por qué dichos sucesos son relevantes para el derecho penal.[806]

Cabe señalar que el finalismo no daba buena cuenta de analizar los hechos culposos desde la conducta y en el tipo, puesto que en dicha clase de hechos la finalidad estaba encaminada hacia la producción de otros resultados diferentes al provocado, sin embargo, en el caso a estudio no afecta tal circunstancia, pues de acuerdo a la legislación penal mexicana, Código Fiscal de la Federación y Código Penal Federal el hecho de contrabando no puede cometerse de forma culposa.

Con el finalismo, consideramos no se pueden explicar de forma satisfactoria los delitos cometidos con dolo eventual, pues, este se da cuando la persona "previendo como posible el resultado típico, acepta la realización del hecho descrito por la ley…", en el cual no se puede observar una finalidad plena, pues, no hay tal finalidad de producir el resultado, sólo que si se produce dicho resultado lo acepta, como en el caso del delito de contrabando cuando una persona acepta pasar por el mecanismo de selección automatizado una maleta que momentos antes le pidió un tercero que le "ayudase a pasar la misma", porque no podía con tanto equipaje, en ese caso, la finalidad de la persona no es precisamente introducir mercancía al país omitiendo el pago total o parcial de contribuciones y cuotas compensatorias, sino de "obtener una ganancia económica" por dicha acción.

El dolo se mantiene en la dirección del acontecer causal,[807] entonces comete un contrabando doloso quien voluntariamente introduce al país mercancías omitiendo el pago total de impuestos, pero si debido a la gran cantidad de normas en materia de comercio exterior, y sujetas a la explicación jurídica a través de reglas explicativas de la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación resulta que el autor introdujo las mercancías considerando que no debería pagar contribuciones, "… eso no cambia nada el contenido del dolo según la doctrina finalista, sino que es un problema relativo a la culpabilidad. La reprochabilidad faltaría únicamente en caso de que el error fuese

[806] Diaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit.*, p. 140.
[807] Roxin, Claus, *Evolución… op. cit*. pp. 16 y 17

invencible, de tal manera que conforme a derecho, a pesar del error en el que se encuentra, el autor puede ser sancionado"[808] por un contrabando doloso.

La sistemática funcionalista normativista de Jakobs, también conocido últimamente como funcionalismo jurídico-penal, podemos señalar que su sistemática penal se basa en un normativismo radical, alejado de las cuestiones naturalistas del sistema clásico, y de las ontologistas del finalismo, así el derecho penal está orientado a garantizar la identidad normativa, la constitución y la sociedad.

Con esta sistemática se da cuenta de forma satisfactoria el hecho de que la conducta de contrabando a estudio se componga de una acción consistente en introducir mercancías al país, y de una omisión consistente en no pagar las contribuciones (impuesto general de importación, impuesto al valor agregado, y los derechos de trámite aduanero), así como, la omisión del pago de las cuotas compensatorias, toda vez que para esta sistemática tanto la acción como la omisión están englobadas en el concepto de comportamiento.

El funcionalismo teleológico orientado por la política criminal de Claus Roxin el cual considera que el delito está integrado por tres elementos esenciales: tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad, consideramos que aporta una forma más completa de ver la conducta, que el finalismo, pues, sin desconocer cuestiones ontológicas, él es partidario de la normativización de los conceptos jurídicos, pues de lo ontológico no se deriva un imperativo jurídico, "un deber ser".[809]

En efecto, una de las aportaciones importantes de esta sistemática a los elementos del delito referidos los dota de un contenido político criminal, lo cual permite la entrada de elementos de utilidad social, lo que da lugar a un sistema abierto,[810] para este autor la pena tiene efectos meramente preventivos y no retributivos, es decir, la pena cumple un fin preventivo general y uno especial.

En cuanto a la conducta Roxin habla de la manifestación de la personalidad, en dicho concepto se explica, tanto la acción como la omisión, en este sentido, se puede explicar la conducta de contrabando a estudio, pues, tanto la acción de introducir mercancías al país, como la omisión del pago contribuciones y cuotas compensatorias se puede explicar bajo el concepto de manifestación de la personalidad.

---

[808] *Ibídem*, p. 17.
[809] Polaino Navarrete, Miguel, *Evolución de la dogmática penal post-finalista*, *cit.* p. 104.
[810] *Ídem*.

El funcionalismo social hace énfasis en que el derecho penal se debe de interpretar conforme a las necesidades de la sociedad a la cual se aplica, deja a un lado lo abstracto, es decir, la aplicación de forma estricta de los conceptos teóricos, y se inclina por resolver de una manera más justa los hechos sociales relevantes para el derecho penal, tomando en cuenta los bienes fundamentales que político criminalmente se quieren proteger, a través del ordenamiento jurídico penal.[811]

El sistema funcionalista-social de Enrique Díaz Aranda, estudia en forma conjunta al sustantivo conducta, como a su primer adjetivo, típica, denominando a dicha categoría como conducta-típica.[812]

El estudio de dicho sustantivo y su primer adjetivo de manera conjunta resulta dar mejor cuenta, que si se estudian por separado, por dos cuestiones la primera porque debemos saber desde un primer instante si la conducta pudiese ser relevante para el derecho penal es decir, de las prohibidas y por lo tanto, descritas en un tipo penal, lo que hace necesario que se estudien de manera conjunta ambas categorías, y la segunda razón es que se repetirían el estudio de diversos elementos al analizar por separado la conducta y el tipo penal, pues, la conducta se da en el mundo fáctico y la descripción de la conducta en el mundo normativo.

Señala el autor de dicha sistemática:

> … El juicio de tipicidad en el sistema funcionalista social no sólo implica el análisis si la conducta coincide con la descripción gramatical del tipo, sino que consiste en ir más allá y determinar si dicho comportamiento es aquel que el legislador quiso prohibir, para lo cual será necesario acudir a diferentes criterios respaldados con su fundamento jurídico que nos permitan cumplir con la garantía de legalidad. En esta labor se atenderá a tres vertientes: objetiva, normativa y subjetiva; aspectos que se erigen como elementos de la conducta-típica…[813]

Dentro de los elementos normativos de la conducta típica están los culturales y los jurídicos, y dentro de estos últimos encontramos los expresos y los implícitos, y dentro de los elementos normativos jurídicos implícitos está el sentido de prohibición de la norma y la imputación.[814]

---

[811] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p.156.
[812] Díaz Aranda, Enrique, et al., *Teoría del caso*…, *op. cit*., pp.100 y 101.
[813] *Ibídem*, p. 101.
[814] *Ibídem*, pp. 116-125.

Ahora bien, para dicho autor:

> Los elementos normativos implícitos son argumentos que nos ayudan a establecer los límites de hasta dónde pueden llegar los alcances de la prohibición descrita en el tipo penal. Esta labor es fundamental, puesto que en muchas ocasiones las palabras empleadas por el legislador no nos permiten afirmar con rotundidad si el hecho es aquél que el legislador quiso prohibir o, por el contrario, si sale de dicho radio y pasa a los terrenos de lo permitido; en ambos casos sería injusto tanto dejar impune una conducta verdaderamente típica como considerar ilícita aquella que en realidad estaba permitida.[815]

Agrega que:

> Como primer paso para delimitar el radio de prohibición de la norma, podemos formular la siguiente pregunta ¿es el hecho que se analiza aquel que el legislador quiso prohibir al describir la conducta típica? Al efecto podemos recurrir tanto a la interpretación gramatical de la ley como a la teleológica, histórica y sistemática, y sólo cuando la respuesta sea afirmativa podremos proseguir con nuestro análisis para determinar si también es constitutivo de delito…[816]

Ahora bien, en un primer nivel el tipo penal a estudio señala que comete el delito de contrabando quien introduzca al país mercancía omitiendo el pago de las contribuciones correspondiente, en un segundo nivel está la norma, en este caso, prohibitiva, se cumple el tipo y se viola la noma, del tipo penal deduzco la norma, la norma es un ente lógico necesario para entender el alcance del tipo,[817] en este caso, consistente en la prohibición de introducir mercancías al resto del país omitiendo el pago de impuestos, mientras que en un tercer nivel se ubica el bien jurídico tutelado, que en este caso es el patrimonio del fisco federal.

En estos términos lo que la norma pretende prohibir es la introducción de mercancías sin el pago de impuestos, pero de mercancías auténticas, y extranjeras, aunque el tipo no señale dichas características, lo anterior con base en lo siguiente:

De una interpretación teleológica de la norma nos lleva a señalar que las mercancías a que alude el tipo penal en estudio, deben ser *auténticas,* porque ese es el objeto de la

---

[815] *Ibídem,* pp. 117 y 118.
[816] *Ibídem*, p. 118.
[817] Zaffaroni, Eugenio Raúl, Teoría del delito 1, video en Youtube, *https://www.youtube.com/watch?v=CljA-bArWQc,* consultado el día 31 de marzo de 2016.

protección del sistema jurídico fiscal, aduanal y de comercio exterior, pues la legislación está encaminada a regular la importación de mercancías extranjeras auténticas, para lograr una competencia leal en el mercado y el sano desarrollo de la economía nacional.

Es cierto que el tipo penal en estudio, no exige la calidad de “auténtica”; sin embargo, se trata de un elemento lógico que le subyace, porque es claro que la protección de la norma no recae sobre cualquier mercancía, sino solo en aquélla que sea extranjera y auténtica.

De no interpretarse de esa forma se daría la siguiente situación:

Uno, que se tratara de mercancía extranjera, pero apócrifa; es decir, que aquélla se elaborara en una nación extranjera, pero ostentado falsificaciones de un producto auténtico de ese país.

Dos, que se tratara de mercancía maquilada en México, pero con falsificaciones de una mercancía extranjera auténtica, para hacerla pasar como foránea.

Así, es evidente que en ninguno de los dos supuestos, podría aplicarse la sanción penal que establece el delito en estudio, porque la norma no podría sancionar la introducción al país de una mercancía sin tener la plena certeza de que es auténtica y extranjera.

Esto es, si se concluyera que cualquier tipo de mercancía extranjera (ya sea auténtica o apócrifa), está sujeta a la protección legal de esos ordenamientos, se llegaría al extremo de volver lícito lo ilícito, pues por una parte, se fomentaría la competencia desleal entre los importadores de mercancía auténtica que sí cumplen con los requisitos legales con aquéllos que ingresan mercancía apócrifa al país, pero que además, no cumplen con las leyes de importación.

El Estado incurriría en un error en la recaudación de impuestos, porque exigiría que todas las mercancías, auténticas o apócrifas de origen, pagaran todas las contribuciones correspondientes; empero, el Estado no puede recaudar impuestos sobre una mercancía ilícita.

De esta manera, si el tipo penal exige un objeto material calificado por un elemento normativo, es decir, que se trate de mercancías extranjeras, éstas deben ser auténticas, condición que no puede ser desatendida o suplida bajo algún concepto, por el contrario, se demanda su plena demostración, para así aplicar el derecho punitivo.

Respecto al elemento conducta también resulta interesante lo manifestado por Raúl Zaffaroni, quien señala que:

> … el concepto de conducta se tiene que ir a buscar básicamente en la Constitución, en el principio *nulum crimen sine conducta*, conducta humana, el ser humano no es una construcción jurídica, precisa el límite pero no da el concepto de ser humano, por imposición del artículo 1o. de la Declaración Universal de los Derechos Humanos el concepto de ser humano es óntico, porque todo ser humano es persona, un ser humano, el Derecho penal selecciona del dato óntico aquello que le es necesario para elaborar su propio concepto de conducta válido para su ámbito, tomando en cuenta el principio de no hay crimen sin conducta, toma de la realidad dos datos fundamentales la voluntad y la exteriorización de la misma, son necesarios y suficientes para cumplir con el principio *nulum crimen sine conducta...*[818]

Por lo que hace a la tipicidad, la teoría Clásica introdujo lo que algunos denominan tipo penal, a los elementos del delito, el cual fue descubierto por Ernst Beling en 1906 señalado como "Tatbestand" que significa "supuesto de hecho", pero que se ha traducido como tipo penal, éste era objetivo y por lo tanto libre de toda valoración, es decir son elementos descriptivos que se constatan a través de los sentidos y se verifican a través de pruebas sustentadas en las ciencias naturales, lo cual representó un gran avance, sin embargo, dejó fuera otros elementos necesarios para integrar el tipo, y por lo tanto la tipicidad, como son lo que hoy conocemos como elementos normativos, y subjetivos específicos, mientras que los subjetivos genéricos, los estudió en la culpabilidad.

El sistema neoclásico en cuanto al tipo, y por lo tanto, a la tipicidad tuvo una gran aportación a la dogmática penal, pues, se descubrió que además de los elementos objetivos del tipo, también existían elementos normativos que requerían una valoración cultural o jurídica, asimismo, existían ciertos tipos que establecían elementos subjetivos específicos diversos al dolo, de esta forma, en el caso a estudio, el tipo penal requiere de los elementos objetivos que fueron mencionados al estudiar el caso práctico bajo la sistemática Clásica, pero también se puede constatar que para que exista tipicidad se deberá de acreditar la existencia de elementos normativos, y subjetivos específicos diversos al dolo.

Así, tenemos que en el caso a estudio, además de los elementos objetivos como la conducta consistente en la introducción de la mercancía, tenemos elementos normativos

[818]Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Teoría del delito 1,* video en Youtube, *https://www.youtube.com/watch?v=CljA-bArWQc,* fecha de última consulta:31 de marzo de 2016.

como el término “país”, que como señalamos no corresponde precisamente a la denominación de territorio nacional, asimismo, encontramos un elemento objetivo-normativo que en este caso es la mercancía, es objetivo en cuanto que constituye el objeto material señalado en el tipo penal, y es normativo de valoración jurídica en virtud de que la Ley Aduanera como lo señalamos en el apartado de conceptos del capítulo I del presente trabajo, señala que se debe entender por mercancía para efectos aduaneros.

Asimismo, la omisión es un elemento normativo, pues, para que pueda existir tal omisión (la cual tiene un resultado material), se requiere la calidad de garante, que en este caso deriva de la propia ley, pues, la Ley Aduanera, y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación señalan el deber a quien introduzca determinadas mercancías al país de pagar contribuciones y el pago de cuotas compensatorias.

De igual forma, el vocablo pago es un elemento normativo que se encuentra descrito en el Código Civil Federal,[819] encontrando otros elementos normativos de valoración jurídica como los son contribuciones y cuotas compensatorias, que fueron referidos en el marco conceptual del presente trabajo, es decir, con esta sistemática neoclásica se avanzó en la ciencia penal al poner en claro la necesidad de verificar la comprobación no sólo de los elementos objetivos sino de los normativos. Por lo que hace a los elementos subjetivos específicos el tipo penal a estudio no requiere elementos para su integración.

Respecto a la tentativa esta teoría del delito, al igual que la teoría Clásica, continúa sin explicar de forma sistémica la tentativa, en este caso de contrabando, pues, los juicios objetivos-valorativos tampoco fueron suficientes para identificar los supuestos de tentativa típica, en los cuales se atiende a la finalidad del autor, lo cual se seguía explicando en esta sistemática hasta llegar al dolo que se analizaba en la culpabilidad.

La teoría final respecto a la tipicidad, al lado del tipo objetivo como ya se señaló, reubicó el dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, con lo cual se habló de un tipo subjetivo, integrado por elementos subjetivos específicos (descubiertos por los neoclásicos), y los elementos subjetivos genéricos que son el dolo y la culpa (reubicados por el finalismo en la conducta típica), sólo que el dolo para esta teoría solo se integraría por dos elementos

[819] Dicho ordenamiento legal resulta ser aplicable al asunto que nos ocupa en virtud que el Código Fiscal de la Federación no contiene definición de lo que se debe entender por pago, sin embargo, el artículo 5o. en su segundo párrafo señala “… A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal…”. En este sentido el derecho federal común resulta ser el Código Civil Federal que en su artículo 2062 define lo que se debe entender por pago, el cual es del tenor siguiente: “… Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido…”.

conocimiento de lo que se está haciendo y la intención de realizarlo, dejando en la culpabilidad la conciencia de la antijuridicidad, o su potencial conciencia, así en el caso que nos ocupa la finalidad del sujeto de introducir mercancía omitiendo el pago total o parcial de contribuciones se estudia desde la conducta y en el tipo, por lo tanto en la tipicidad, lo cual resuelve de forma satisfactoria la tentativa de contrabando, y el delito consumado de contrabando, pues, resulta innecesario seguir con el estudio del delito de contrabando en caso de que no se exista dicha finalidad.

Por lo que hace a la tentativa está se explica de una manera correcta con el finalismo, a grado tal que Suárez Montes manifestó que "el finalismo, en lo que a la doctrina de la antijuridicidad concierne, es hijo de la tentativa. En ésta encuentra el finalismo la prueba de su exactitud, y al mismo tiempo la de la inexactitud de la doctrina tradicional",[820] pues, el injusto en la tentativa no podía ser valorado sin que determine aquello que desde el punto de vista subjetivo pretendía el autor, ya que para poder conocer ese aspecto subjetivo en la sistemática clásica y neoclásica, había que acudir a la culpabilidad para ver si dicha conducta era intencional y luego regresar a la acción, lo que se corrigió con la sistemática finalista.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 98 define a la tentativa como:

> …La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente...

Para poder aclarar cuando estamos en presencia de una conducta prohibida en grado de tentativa, es de gran utilidad saber en qué momento empieza la actividad ejecutiva del contrabando, al respecto se recomienda revisar lo señalado por Luis Fernández Doblado.[821]

Existe contrabando en grado de tentativa, en el supuesto de que el sujeto pretenda extraer del país por vía terrestre, mercancía permitida sin pagar los impuestos correspondientes, sin el permiso correspondiente, o bien, mercancía de tráfico prohibido, y es detenido por la autoridad antes de que cruce la línea fronteriza, sólo que hay que saber

[820] Suárez Montes, Rodrigo Fabio, *Consideraciones críticas en torno a la doctrina de la antijuridicidad en el finalismo*, Madrid, Ediciones Rialp, 1963, pp. 11-15.
[821] Fernández Doblado, Luis, *Aspectos Jurídicos del Contrabando. Dinámica de Derecho Mexicano*, México, Impresora Azteca, 1947, pp. 101 y 102.

si esa era su finalidad, desde que se estudia la conducta, pero se consume o no la ejecución del delito, *v. gr*. extracción del país de mercancía sin contar con el permiso correspondiente, concurre en el autor la dirección finalista de la acción.[822]

La teoría del funcionalismo radical o sistémico, en cuanto a la tipicidad aportó la imputación objetiva que ha sido desarrollada extraordinariamente por Jakobs, a quien se debe la formulación de sugerentes instituciones como el incremento de riesgo, el principio de confianza, el principio de imputación a la víctima o el principio de prohibición de regreso, sin embargo, para el análisis del caso de contrabando en comento no resultan de relevancia, a excepción, del principio de confianza y la prohibición de regreso.

Para Jakobs el fabricante o proveedor en el extranjero de mercancías no sería cómplice de contrabando, aunque tenga conocimiento de que las mismas van a ser introducidas a nuestro país, sin paga contribuciones y cuotas compensatorias.

En cuanto a la autoría y participación, refiriéndose a la coautoría la jurisprudencia alemana, así como representantes de la teoría del dominio del hecho como Stratenwerth o Jakobs señalan que es suficiente para la coautoría los actos preparatorios cuando éstos dan forma a la ejecución,[823] así para esta sistemática podrían ser coautores de Ángel Ricardo Valera de la Riva, los productores que entregan un certificado de origen al importador de las mercancías con información falsa, que establezca que las mercancías son originarias de Estados Unidos de Norteamérica, a efecto de que el citado importador se vea favorecido con el trato arancelario preferencial, y no pague impuestos ni cuotas compensatorias por la introducción de dichas mercancías.

Para efectos de autoría el funcionalismo radical, respecto, a la teoría de los roles de Jakobs no siempre responde de manera satisfactoria, toda vez que Jakobs congela los roles[824] y los roles sociales son dinámicos, así conductas banales en ciertas circunstancias son conductas típicas, como en el caso muy mencionado del mesero que sirve un platillo que contiene hongos venenosos, lo cual sabe por una clase que tomó en sus estudios de biología por la mañana del mismo día de los hechos, lo cual, convierte una conducta banal

[822] Roxin, Claus, *Dogmática penal*…, *cit.* p. 28.
[823] *Cfr*. Roxin, Claus, autoría y participación, en Teoría del delito funcionalista, *cit.,* p. 488.
[824] *Cfr.* Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Autoría y participación, video en youtube,* https://www.youtube.com/watch?v=o6CDkG62xvI&t=898s*.,* fecha de última consulta: 27 de septiembre de 2019.

de acuerdo a su rol de mesero en un homicida porque el rol ha cambiado y tenía el deber de no entregarle el plato al comenzal.[825]

La teoría funcionalista teleológico racional o final, en cuanto a la tipicidad, aportó criterios de imputación objetiva, los cuales son muy útiles para explicar cuáles de todas las conductas que podrían ajustarse al tenor literal realmente implican un riesgo para el bien jurídico, de esta forma esta teoría nos ayuda a explicar en qué casos, no obstante, que la conducta se ajusta de manera literal a la descripción legal que hace el legislador en el artículo 102 fracción I del Código Fiscal de la Federación, no existe una conducta prohibida por no afectar el bien jurídico protegido, como en el caso que la mercancía no sea extranjera, o bien, no se trate de mercancía auténtica, que al tratarse de esos supuestos no implican un riesgo para el bien jurídico tutelado que en este caso es el patrimonio del Fisco federal y/o la economía nacional (Industria nacional de la metalúrgica).

Podríamos concluir en lo medular con Fernando Miró Linares, que la teoría de imputación objetiva no es imputación ni es objetiva, y sirve para resolver si un hecho es típico o no, respecto de ciertos casos concretos, por lo que se ha convertido en una teoría del injusto, en este caso para saber si una conducta es o no contrabando, ya no estamos diciendo si hay o no conducta sino si es injusto o no, se aplica no sólo a la conducta sino a la omisión, se interpreta la participación, se interpreta si hay sujeto o no, es una valoración normativa en sentido general.

También la autoría y participación serían accesibles al análisis político criminal. Pues solamente puede cumplir con el principio de legalidad, la interpretación en el sentido de la existencia de “delitos de dominio” (donde regiría la teoría del dominio del hecho), y al tratarse de una conducta prohibida dolosa la teoría del dominio del hecho resulta importante para poder determinar quién es autor y quien es partícipe, así autor será el que introduce las mercancías no importa que sea autor mediato por lo que hace a la acción de introducir y autor material por lo que hace a la omisión de pagar contribuciones y cuotas compensatorias, pues, a fin de cuentas tendría que ser señalado como autor material por ser quizá de mayor entidad que la autoría mediata, y en dicha autoría directa o material, es donde plenamente existe el dominio del hecho por parte del “importador” (introductor) de la mercancía.

[825] Cabe señalar, que el tribunal Supremo español, resolvió que el delito que cometió el mesero fue el de omisión de auxilio a una persona en peligro.

Así el que omite pagar los impuestos en este caso se considera que es el que completa el tipo de mano propia, dolosa y responsablemente.

Existe la idea que hasta en la autoría mediata el hombre de atrás puede adquirir el dominio del hecho, a través de "la disposición incondicional del actuante inmediato para realizar el tipo,[826] así el transportista que introduce la mercancía sin ser responsable, es un mero instrumento de la conducta de Ángel Ricardo Valera de la Riva, quien de acuerdo a la idea anterior, tendría el dominio del hecho.

Respecto a la coautoría señala Roxin que la jurisprudencia alemana trabaja con lo que él denomina "teoría normativa de la combinación", según esta teoría para diferenciar entre autoría y participación se precisa una contemplación valorativa determinada por cuatro puntos de apoyo: el grado del interés en el resultado, la extensión de la participación en el hecho, el dominio del hecho o por lo menos la voluntad de dominio del hecho,[827] sin embargo, en la práctica la jurisprudencia alemana reciente contempla frecuentemente como coautores a partícipes del hecho, sin ningún dominio del hecho, solamente debido al propio interés que estos tienen en el hecho.[828]

Roxin señala que un codominio de la realización típica solamente es posible a través de una división de trabajo en la etapa de la ejecución.[829]

Lo que demuestra que "es prematuro que se diga a veces que la discusión teórica entre la jurisprudencia y la ciencia habría sido aclarada en el sentido de la teoría del dominio del hecho. Esto no es cierto hasta ahora por lo menos en cuanto a la delimitación entre coautoría y complicidad…"[830]

Roxin ha desarrollado la teoría del "dominio funcional del hecho", el cual para dicho autor solo se da en la etapa de ejecución, de esta forma si tomamos en cuenta que los agentes aduanales, como representantes del "importador" a través del contrato de mandato, pueden ser autores de la conducta típica de contrabando en cuestión, de conformidad con el artículo 95, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, entonces, dichos agentes aduanales pueden ser coautores junto con Ángel Ricardo Valera de la Riva, pues, hay una división del trabajo.

---

[826] Roxin, Claus, *Autoría y participación en Teoría funcionalista*, *cit*., p. 477.
[827] *Ídem*.
[828] *Ídem.*
[829] *Ibídem*, p. 486.
[830] *Ibídem*, p. 478.

En efecto, por un lado, el deudor tributario de referencia presentó ante el Servicio de Administración Tributaria unas escrituras falsas de constitución de una sociedad que supuestamente representaba el mismo, para poder obtener un programa denominado IMMEX y no pagar contribuciones ni cuotas compensatorias, y como actos de ejecución le encargo a los agentes aduanales que realizaran el despacho aduanero, es decir, la introducción de las mercancías al país, y por otro lado, omitió el pago de las contribuciones; y en el supuesto de que los agentes aduanales hubiesen sabido dichas circunstancias, y realizaran el despacho aduanero a efecto de introducir al país dicha mercancías (acto de ejecución), dentro del cual se encuentra el llenado y firma del pedimento y el envío del mismo, a través del sistema electrónico aduanero (SEA), entonces se podría sostener la coautoría por el codominio funcional del hecho.

Sin embargo, somos de la opinión que la conducta-típica de contrabando a estudio es un delito especial por lo que se requiere una calidad específica en el sujeto activo, que en este caso es el deudor tributario, razón por la cual no se podría dar la coautoría entre Ángel Ricardo Valera de la Riva y los agentes aduanales, toda vez que estos últimos no son deudores tributarios, ni de las cuotas compensatorias (no tienen la calidad específica que requiere el tipo), aunque respondan solidariamente por el pago de las mismas, sin embargo, existe el principio de la equivalencia que es aplicado en España, para evitar impunidad en ciertos casos, en que el que actúa en nombre de una persona física o jurídica lo hace sin concurrir en él las características personales exigidas para el sujeto activo en un delito especial propio[831].

En cuanto a la inducción Roxin no está de acuerdo con lo que han señalado algunas sentencias del BGHSt donde se exige que el provocador tenga que haberse representado las circunstancias particulares e individualizadoras (el objeto concreto, el lugar, el tiempo u otras circunstancias reales). Sin que dicha sentencia señale cuáles deberían ser éstas, en la sentencia dice: “Cuáles de los elementos idóneos para la individualización del hecho son respectivamente necesarios, no se desprende de una determinación abstracta-general y solamente puede ser decidido según las circunstancias del caso individual”.[832]

[831] Bajo, Miguel y Bacigalupo, Silvina, *op. cit*. p. 98. Para Martín Gracia, el principio de la equivalencia consiste en que la ley castiga a quien obrando en nombre de otro no reúne las condiciones exigidas para ser sujeto activo porque su conducta, pese a no ser sujeto cualificado, es equivalente a la del sujeto idóneo desde el punto de vista del contenido del tipo de lo injusto. Del mismo autor, “El actuar en lugar de otro en el derecho penal”, Estudio específico del artículo 15 bis del Código penal español, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, 1986, t. II, p. 84.
[832] Roxin, Claus, *Autoría y participación en Teoría funcionalista*, *cit*., p. 478.

Roxin señala el siguiente ejemplo para aclarar su postura:

> Luego, yo admitiría una inducción a un robo cuando alguien incita exitosamente a otro a procurarse, mediante el asalto a un banco, los 10,000 marcos alemanes que necesita. Cuál banco debe ser asaltado o cuándo debe suceder esto, según mi concepción, no tiene por qué ser sabido por el inductor. No obstante, estas cuestiones siguen siendo objeto de una discusión aún abierta.[833]

En cuanto a la complicidad Roxin opina que:

> "… a diferencia de la inducción, debe bastar que el cómplice apenas conozca el tipo que el autor quiere realizar. Entonces, si A pone a disposición de B el duplicado de una llave para un hurto, yo vería en esto una complicidad, aun cuando A no sabe nada acerca sobre la forma del hurto ni sobre el daño. Pero también ésta es una cuestión en la que existe aún una considerable falta de claridad en la discusión alemana…"[834]

De acuerdo a lo anterior, aunque se refiera a acciones que por sí solas son permitidas por la ley, como proporcionar un duplicado de una llave, pero lo que lo hace una conducta prohibida es su conocimiento sobre lo que sirve dicha conducta para que otro cometa un delito, consideramos que se puede aplicar al caso, de que el proveedor o exportador que entrega al importador un certificado con información falsa sobre el origen de la mercancía a importar para que no se paguen impuestos y/o cuotas compensatorias, o se paguen en menor cantidad, (que resulta una conducta prohibida de elaboración o uso de documento falso a diferencia del caso señalado), pero lo importante es que dicha persona tendría que responder no sólo del o de los delitos mencionados, sino de cómplice en el delito de contrabando, si es que tiene conocimiento de que dicho certificado va a ser utilizado para introducir mercancía al país sin pagar impuestos y cuotas compensatorias.

O bien, el fabricante o proveedor en el extranjero de mercancías sería cómplice de contrabando si tiene conocimiento de que las mismas van a ser introducidas a nuestro país (México).

Los ejemplos anteriores, se explican en virtud de que la complicidad tiene un desvalor que va más allá de la causación accesoria, es decir, dicha complicidad presupone una referencia delictiva de sentido.

---

[833] *Ibídem*, pp. 478 y 479.
[834] *Ibídem*, 479.

Respecto del ataque al bien jurídico, y la imputación objetiva Roxin señala que:

> La condición necesaria (aunque no suficiente) de la imputación a la participación es, efectivamente, la causación accesoria de un hecho del autor (sea de consumado o tentado), típico y antijurídico. En ello la causación es el criterio general y su accesoriedad, el criterio de imputación específico de la participación. Pero al igual que para la imputación al autor, para la imputación al partícipe también debe adicionarse a la causalidad (accesoria) su basamento de una creación de peligros legalmente desaprobados para el bien jurídico. En eso juegan un papel considerable criterios no-accesorios, propios del partícipe. Para hablar de ataque al bien jurídico, se requiere una participación dolosa y la creación dolosa de un peligro no permitido.[835]

La participación punible presupone que el bien jurídico lesionado por el autor también está protegido frente al partícipe, lo cual es muy útil para explicar la participación necesaria, figura que existe tanto en Alemania como en España.

Asimismo, la participación punible presupone que el partícipe tenga por sí mismo el dolo de realizar el tipo, pues el dolo es un elemento no accesorio. Esto quiere decir: no basta para la pena del partícipe que el autor tenga el dolo y que el partícipe lo sepa. Antes bien, el partícipe tiene que tener un propio dolo que sea independiente de aquel del autor, y que represente una pieza de injusto independiente de participación,[836] pues quien no quiere la realización del tipo, no ataca al bien jurídico protegido por la correspondiente disposición, y ya por ese motivo no puede ser un partícipe.[837]

En conclusión, la aportación de esta teoría fue la imputación objetiva, la cual, si bien es cierto, no la trató de manera sistémica para todos los tipos de conductas prohibidas, sí lo hizo mediante el análisis de un conjunto de casos: tópica.

Asimismo, la contribución de Roxin en temas de autoría y participación, como lo es el concepto de dominio del hecho, delimitándolo del dominio de la voluntad y del dominio de la acción.

Esta teoría pone el punto medular sobre la función que tiene el Derecho penal de proteger bienes jurídicos, en este sentido se protege el Patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, dentro del concepto de bienes jurídicos se admiten tanto bienes individuales como bienes de la generalidad, pero estos últimos sólo en la medida en que

[835] *Ibídem*, pp. 515 y 516.
[836] *Ibídem*, p. 504.
[837] *Ibídem*, p. 505.

sirvan al ciudadano en particular,[838] asimismo, el bien jurídico le muestra al legislador los límites del poder punitivo, pues si se parte de un Estado social, democrático del Derecho, al Derecho penal solo le correspondería garantizar subsidiariamente, una coexistencia pacífica, libre y socialmente asegurada a los ciudadanos mediante la protección de ciertas circunstancias y objetivos.[839]

Por lo que hace a la antijuridicidad, para la teoría Clásica era la valoración de la conducta típica, por lo que dicho elemento sirve para determinar si la conducta típica es injusta o si se trata de una conducta justificada, así se da una conducta antijurídica si la conducta prohibida de contrabando es contraria al derecho, es decir, existe una valoración de dicha conducta típica de contrabando y en el caso si no está amparada por alguna causa de justificación será antijurídica.

Consideramos que sería muy difícil que se presentara una causa de justificación, sin embargo, la obediencia jerárquica en algún momento era considerada causa de justificación, y en ese sentido se consideraba que el militar que recibía órdenes de su superior jerárquico, en este caso, para que introdujese mercancía prohibida quedaba exento de responsabilidad penal, sin embargo, existe el criterio hoy en día de que la obediencia jerárquica no es una causa de justificación.

La teoría Neoclásica, analiza la antijuridicidad con criterios objetivos, señaló que también se debía atender a los llamados elementos subjetivos del injusto, donde existe además de lo objetivo una valoración, es decir, analizar si en las causas de justificación se actuó con cierto ánimo, como el ánimo requerido en la legitima defensa que debe de ser de defensa, si repele una agresión real, actual o inminente, sin derecho, pero no con el ánimo de defensa sino cualquier otro como de venganza no se dará dicha causa de justificación y será una conducta típica y antijurídica. A dicho elemento Mezger lo llamo elementos subjetivos del injusto, en el caso de la conducta prohibida a estudio consideramos que no se podría excluir al darse en apariencia una causa de justificación pero que no fuese tal por no darse el elemento subjetivo del injusto requerido.

---

[838] Abanto Vásquez, Manuel A., "¿Normativismo radical o normativismo moderado?", Artículo basado en la conferencia dictada en el marco del "VI Curso Internacional de Derecho Penal" el 05 de noviembre en la Universidad de Lima. Publicado en la *Revista Penal*, Salamanca, núm. 16, junio 2005, p. 3 y ss., en la *Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penales*, núm. 5, 2004, p. 17 y ss. y en la *Revista de Derecho Penal* 2006-1, Buenos Aires, p. 441 y ss., página electrónica, *C:/Users/Luis/Downloads/24-normativismo-radical.pdf*, fecha de última consulta 13 de febrero de 2019, p. 189.

[839] *Ídem.*

Esta sistemática neoclásica permite explicar la antijuridicidad formal, es decir, que la conducta típica de Ángel Ricardo Valera de la Riva, es contraria a Derecho, por no estar amparado por una causa de justificación, asimismo, estudia e incorpora la antijuridicidad material que es la puesta en peligro o destrucción del bien jurídico tutelado, por lo que en el caso que nos ocupa la conducta prohibida de contrabando es antijurídica, pues, destruye el bien jurídico tutelado consistente en el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, y la economía nacional.

Por su parte la teoría final ha tratado de extraer un nuevo concepto que en cierto modo funde las categorías de acción y de antijuridicidad: el injusto típico, en este sentido, Hans Welzel explicaba que "'la antijuridicidad es una pura relación de contraste' (una contradicción entre dos miembros de una relación), el injusto es en cambio "algo substancial": la propia conducta antijurídica. La antijuridicidad es un predicado, el injusto un substantivo". La *antijuridicidad* es una *cualidad* de esa conducta, que representa la desproporción de la misma respecto del ordenamiento. Por ello, hay un específico injusto penal, como hay un concreto injusto civil o administrativo... Pero hay una única unitaria antijuridicidad. Todas las conductas reputadas como prohibidas en los diferentes sectores del Derecho son antijurídicas para el ordenamiento jurídico en su conjunto".[840]

Suárez Montes manifiesta que "lo nuevo en el finalismo no es tanto la doctrina final de la acción, como la doctrina final del injusto. Por ello será en la doctrina de la antijuridicidad, y por consecuencia en todos los problemas con ella conexos, donde los aludidos cambios o repercusiones se harán sentir inmediatamente con todo su peso",[841] pues, para la teoría clásica "… por injusto se entendía la causación de un resultado prohibido…".[842] Y ahora con el finalismo se desarrolla el concepto de injusto personal.[843]

Para la teoría funcionalista radical en cuanto a la antijuridicidad una cuestión interesante de dilucidar es que tan plausible puede resultar que para esta sistemática la misión del Derecho penal no reside de manera inmediata en la protección de bienes jurídicos, porque el derecho penal llega "demasiado tarde", esto es, cuando la lesión del bien jurídico ya es irreparable, por lo que para Jakobs la misión de la pena es la garantía

[840] Citado por Polaino Navarrete, Miguel, *Evolución de la Dogmática penal post-finalista, cit*., p. 99.
[841] Citado por Polaino Navarrete, Miguel, Polaino-Orts, Miguel y Roxin, Claus, *Dogmática penal y política criminal, cuestiones fundamentales para el nuevo sistema de justicia penal*, México, Flores editor y distribuidor, 2015, p.23.
[842] Roxin, Claus, *Evolución*…, *op. cit.,* pp. 13 y 14.
[843] Roxin, Claus *Derecho penal*…, *op. cit*., p. 24.

de la identidad normativa de la sociedad, o sea, el aseguramiento de la vigencia de la norma, lo anterior, se puede entender porque para esta sistemática la pena no repara bienes, sino confirma la entidad normativa de la sociedad.

Todo lo anterior, se resume en cuanto a que el Derecho penal no puede reaccionar frente a un hecho como lesión de un bien jurídico, sino sólo frente a un hecho en cuanto quebrantamiento de la norma. Un quebrantamiento de la norma, a su vez, no es un suceso natural entre seres humanos, sino un proceso de comunicación, de expresión de sentido entre personas.

Respecto a la discusión de si los delitos acumulativos, como lo es la hipótesis de contrabando a estudio, lesionan bienes jurídicos, en este caso, el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, y la economía nacional, toda vez que es una sola persona la que lleva a cabo la conducta prohibida, y lo que realmente lesiona al referido Fisco federal es la conducta prohibida de contrabando llevada a cabo, por una cantidad de personas considerable, pareciera que esta sistemática penal resuelve de mejor manera que las otras teorías del delito esta cuestión, pues, esta sistemática no protege bienes jurídicos, por lo menos, de forma inmediata, sino lo que le interesa es que la vigencia de la norma, es decir, reconoce que el derecho penal llega tarde porque el bien jurídico tutelado ya fue lesionado.

Con esta sistemática no nos interesa si existe un daño al patrimonio del fisco federal, en cantidad mínima o máxima, sino que la persona haya comunicado su contrariedad a la norma, con lo cual, no habría problema de seguir considerando al contrabando como una conducta prohibida relevante para el derecho penal, sin infringir el derecho penal de acto.

Sin embargo, consideramos que no existe gran diferencia entre la protección de bienes jurídicos y la vigencia de la norma, sólo es cuestión de estadios, pues, podemos verlo como niveles, en un primero está la ley (la descripción de la conducta prohibida por el legislador), en un segundo está la norma, y en el tercero está el bien jurídico tutelado. Así, en el caso de análisis, la norma que se pretende esté vigente es la prohibición de introducir mercancías omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias, y el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, así como la economía nacional en el ramo de la metalúrgica, por lo que no son cuestiones opuestas, sino sucesivas.

Amén de lo anterior, se podría considerar en sentido similar a como lo hace esta sistemática respecto al bien jurídico, que cuando Ángel Ricardo Valera de la Riva, infringió

la norma al llevar a cabo la introducción de mercancías al país sin pagar las contribuciones y las cuotas compensatorias, el derecho penal llega tarde, pues, la norma en ese momento se quedó sin vigencia porque el sujeto activo de referencia no se motivó conforme a la misma.

El funcionalismo social explica la antijuridicidad en dos vertientes, formal y material, la primera consiste en que la conducta-típica, es antijurídica cuando contraviene a todo el orden jurídico en general, como en el caso que nos ocupa contraviene al derecho penal, pero también al derecho fiscal, y en general a todo el orden jurídico, por no estar amparada con una causa de justificación.

Mientras la antijuridicidad material es la puesta en peligro o lesión del bien fundamental para la vida en sociedad, y es antijurídica porque se realizó en tales circunstancias que no sólo es valorada socialmente como nociva,[844] sino como injustificada, y por ello también es injusta.[845]

Esta sistemática niega la teoría de los elementos negativos del tipo, pues, las causas de justificación no pertenecen al tipo, así, si la conducta de contrabando hubiese estado amparada por una causa de justificación, el delito se excluye a pesar de la existencia de una conducta típica (conducta prohibida), pero no antijurídica.

Lo anterior, tiene su importancia debido a que si consideramos que al existir una causa de justificación lo que anula es la conducta-típica, entonces, estaríamos haciendo equivalente una conducta-típica de contrabando amparada, por ejemplo, por la entonces obediencia jerárquica, a cualquier otra conducta-típica irrelevante para el Derecho penal.

La teoría Clásica explica la culpabilidad como una relación psicológica entre el autor y el hecho, o entre el autor y su conducta, y como forma de la misma al dolo y dentro de sus clases está el dolo directo el cual explica que existe identidad entre lo deseado por el sujeto activo Ángel Ricardo Valera de la Riva consistente en introducir mercancía omitiendo el pago de impuestos y cuotas compensatorias, sabiendo que era contrario a derecho, y queriendo provocar un resultado (detrimento al fisco federal) y lo realmente acontecido, entonces existió un nexo psicológico entre el autor y el resultado.

[844] *Cfr.* Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general*, t. I, *cit*. p. 558.
[845] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 279.

Sin embargo, con esta teoría dejaba afuera los casos en que la conducta era típica, antijurídica y dolosa (culpable para dicha sistemática), pero que por las circunstancias en que se encontraba el sujeto al cometer el delito no se le debiera exigir un comportamiento diverso como en el caso del temor fundado.

La teoría Neoclásica respecto a la culpabilidad sirve para interpretar la ley penal de mejor forma que el sistema clásico, pues, este elemento no solo contiene el dolo (en el cual existe un nexo psicológico) de la persona que introduce la mercancía dejando de pagar las contribuciones, sino que requiere un juicio de reproche para sostener que la persona es culpable.

Así la persona que obró con dolo en el caso que nos ocupa, si se hubiera visto constreñida psicológicamente a llevar a cabo la conducta prohibida como en el multicitado caso de que la delincuencia organizada hubiese secuestrado al hijo de Ángel Ricardo Valera de la Riva y lo hubiese amenazado con privar de la vida a su hijo (temor fundado) sino le traída la mercancía de contrabando, en este caso, no se le podría exigir otra conducta a dicho sujeto activo del injusto de contrabando, pues, la ley no quiere héroes, que sacrifiquen sus intereses legítimos con tal de ajustar objetivamente su conducta conforme a derecho. En efecto la exigibilidad de otra conducta pasó a formar parte de la culpabilidad (juicio valorativo). Y es por ello, que se habló de una culpabilidad psicológico-normativa del sistema neoclásico.

En el presente caso no se advierte que Ángel Ricardo Valera de la Riva haya tenido temor fundado, también llamado vis compulsiva, pues, no fue sujeto de una amenaza de un mal grave e inminente que realmente existiera al introducir la mercancía omitiendo el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias.

La teoría final al haberse reubicado el dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, en un principio se dijo que había quedado vacía la culpabilidad, sin embargo, no fue así, pues, estaba conformada por la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad o potencialidad de dicha conciencia, y la exigibilidad de otra conducta.

En el caso que nos ocupa el sujeto es imputable, pues, tiene la capacidad de comprender la ilicitud de su acto y de conducirse conforme a dicha comprensión, pues, no se advierte que tenga algún trastorno mental permanente o transitorio, tiene la conciencia de la antijuridicidad pues, sabía que el introducir dicha mercancía sin pagar contribuciones y cuotas compensatorias es contrario a derecho, y que se está lesionando el patrimonio del

Estado en su carácter de Fisco Federal de una forma general, y de acuerdo a las circunstancias se podía haber comportado de otra manera, ajustando su conducta conforme a derecho, por lo tanto, se le puede formular el juicio de reproche.

En ese sentido, uno de los logros del finalismo welzeliano fue el error de prohibición que excluye la culpabilidad en casos de inevitabilidad y la atenúa en supuestos de evitabilidad, así en el caso de contrabando Ángel Ricardo Valera de la Riva conocía que su conducta era contraria a Derecho, pues, sabía que el introducir la mercancía al país, sin el pago del impuesto general de importación, así como, del impuesto al valor agregado, y de las cuotas compensatorias iba en contra de lo que establecen las leyes fiscales, y que su conducta no estaba amparada por ninguna causa de justificación, por lo tanto, dicho sujeto activo tenía la conciencia de la antijuridicidad de su conducta.

Para la teoría funcionalista radical la culpabilidad es considerada como un presupuesto de la acción.

Roxin cuestiona la propuesta de Jakobs de hacer depender a la culpabilidad de la prevención general, de acuerdo con lo cual la pena se sustentaría en la necesidad de garantizar la fe de la sociedad en el derecho.[846]

La sistemática funcional moderada o racional teleológica incorporó como elemento del delito a la responsabilidad, la cual según su creador significa una valoración desde el punto de vista del hacer responsable penalmente al sujeto.[847]

El contenido de dicha responsabilidad es la culpabilidad y la necesidad de la pena, en cuanto a la culpabilidad se observa que son los mismos elementos que la teoría final considera, es decir, la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta, señalando que el injusto jurídico penal, de forma similar a la teoría neoclásica, no obstante que podía alcanzar el efecto de llamada de atención de la norma en la situación concreta y poseía una capacidad suficiente de auto control, le era psíquicamente comportarse conforme a derecho.[848]

Al respecto, esta teoría explica de buena forma la culpabilidad, coincidiendo en forma medular, con el contenido que de dicha figura realiza el finalismo. Sin embargo,

[846] *Cfr*. Roxin, Claus, *Derecho penal, parte general, t. I*, *cit*., pp. 204 y 205.
[847] *Ibídem*., p. 791.
[848] *Ídem.*

respecto a la categoría de responsabilidad, no resulta convincente aplicarlo a la interpretación de las leyes penales mexicanas, pues, como Díaz-Aranda señala:

> … la adopción de dicho término provocaría confusiones en nuestro país, pues nuestra Carta Magna y los ordenamientos procesales utilizan el término "responsabilidad penal" para referirse a la participación, la comisión dolosa o culposa, las causas de licitud y las excluyentes de la culpabilidad (art. 168 del Código Federal de Procedimientos Penales)…[849]

Por lo que hace a la necesidad de la pena como parte de la categoría del delito denominada responsabilidad se comparte lo afirmado por Díaz-Aranda, lo cual es del tenor siguiente:

> … No obstante, se comparte la idea de prescindir de la pena en caso de delitos no graves cuya pena prevista sea mínima y cuya imposición significaría disocializar al sujeto en lugar de resocializarlo, como lo ordena nuestra Constitución en el párrafo segundo del artículo 18. Desde mi punto de vista, lo anterior es una cuestión que debe analizarse y establecerse en el apartado respectivo a la pena, y no dentro de la tercera categoría del delito…[850]

El Código Penal Federal en su artículo 55, párrafo cuarto, en la misma línea del pensamiento de Roxin establece los supuestos en que no es necesario que el sujeto compurgue la pena, el cual es del tenor siguiente:

> Artículo 55.-
>
> …
>
> Una vez dictada la sentencia ejecutoriada, la pena podrá ser sustituida por una medida de seguridad a juicio del juez o tribunal que la imponga de oficio o a petición de parte, cuando por haber sufrido el sujeto activo consecuencias graves en su persona, o por su senilidad o su precario estado de salud, fuere notoriamente innecesario que se compurgue dicha pena, a excepción de los sentenciados por las conductas previstas en el artículo 9 de la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en todo caso deberán cumplir la pena impuesta.

[849] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 159.
[850] *Ibídem*, pp. 159 y 160.

La sistemática funcional social explica a la culpabilidad como un juicio de reproche, así, Ángel Ricardo Valera de la Riva, al haberse podido comportar conforme a derecho, decidió contravenirlo, es por lo que se le formula el referido juicio de reproche.

El contenido de la culpabilidad está sustentado en: la imputabilidad; la conciencia de la antijuridicidad, y exigibilidad de otra conducta.

Asimismo, esta sistemática establece que para el juicio de culpabilidad se deben tomar en cuenta los factores que previamente condicionaron al autor del injusto para determinar en qué medida podía ser motivado por el orden jurídico para evitar contravenirlo,[851] lo cual se ve reflejado en el Código Penal Federal en su artículo 52, el cual dispone lo siguiente:

> "Artículo 52.- El juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito, la calidad y condición específica de la víctima u ofendido y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:
>
> I. La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro a que hubiere sido expuesto;
> II. La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;
>
> III. Las circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;
>
> IV. La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito;
> V. La edad, la educación, la ilustración, las costumbres, las condiciones sociales y económicas del sujeto, así como los motivos que los impulsaron o determinaron a delinquir. Cuando el procesado perteneciere a algún pueblo o comunidad indígena, se tomarán en cuenta, además, sus usos y costumbres;
> VI. El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido; y
>
> VII. Las demás condiciones especiales y personales en que se encontraba el agente en el momento de la comisión del delito, siempre y cuando sean relevantes para determinar la posibilidad de haber ajustado su conducta a las exigencias de la norma.

De lo anterior, se advierte que las diversas teorías en comento que han interpretado las leyes penales, sostienen los mismos elementos del delito, e incluso contenidos similares, solo se han ido de una teoría a otra distribuyendo de mejor manera, para tratar de resolver casos que con la teoría precedente no se resolvían, considerando que la teoría

[851] *Ibídem*, p. 343.

del delito funcionalista teleológica racional y la teoría funcionalista social (las cuales tienen en gran medida desarrollos de las teorías que les precedieron: teorías Clásica, Neoclásica y Finalista) son las teorías que pueden interpretar de mejor forma el delito de contrabando a estudio, mientras que la teoría finalista explica de mejor forma la tentativa de contrabando.

La teoría finalista, pareciera que da mejor cuenta de la conducta del contrabando en comento, pues, la finalidad del sujeto guía el proceso causal, entre la introducción de mercancías y el resultado material, la sistemática finalista, es de gran utilidad para explicar la hipótesis de contrabando a estudio, pues, por su esencia sólo puede ser cometido de forma dolosa, no admitiendo la comisión culposa. El dolo que coincide intrínsecamente con la finalidad,[852] "por lo tanto, para determinar si estamos ante una conducta típica se debe analizar dicha finalidad, en otras palabras el "dolo" que siguió la conducta del autor",[853] La dirección final de una acción se realiza en dos fases, una interna y otra externa que ya fueron desarrolladas.

Sin embargo, la conducta del contrabando, además, de la referida acción requiere la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias, que provoque el resultado material de referencia, lo cual, se explica con un nexo normativo, entre dicha conducta de omisión y el resultado material, consistente en el perjuicio al Fisco federal, sin que esta sistemática haya explicado la finalidad que guía el nexo normativo, sin embargo, habla de la prohibición de omitir actos, y consideramos que no habría problema si dicha finalidad guiará la omisión, en este caso, de pagar las referidas contribuciones y cuotas compensatorias (sin desconocer que dicha omisión es un elemento normativo).

Ahora bien, la teoría funcional social plantea el estudio de la conducta junto con el tipo, teniendo como primer categoría la conducta-típica, de igual manera lo llegó a considerar Roxin, sin embargo, últimamente separó la conducta del tipo, el estudiar las dos figuras juntas, tiene la ventaja de saber si dicha conducta es relevante para el Derecho penal desde un inicio, y como pudimos observar hace una clasificación de dichas conductas típicas, lo cual se ve reflejado en la clasificación jurídica que tanto el Ministerio Público como el Juez tienen que realizar en diversas etapas de procedimiento penal, como en una orden de aprehensión, en el procedimiento abreviado, en la acusación del Ministerio Público, así como en la sentencia.

[852] En ese sentido, Córdoba Roda, Juan, citado por Díaz Aranda, Enrique, Dolo… *op. cit*., p. 51.
[853] *Ídem*.

En los elementos objetivos de la conducta-típica, reconoce que son aquellos que se perciben con los sentidos y se demuestran científico-naturalmente, haciendo énfasis a la voluntad, muy similar a como lo hacían las teorías Clásica y Neoclásica, es decir, referida a la capacidad de movimiento, asimismo, explica la existencia de un nexo causal, que en este caso sería entre la introducción de mercancías y el resultado perjuicio al fisco federal.

Dentro de los elementos normativos de la conducta típica, al igual que la teoría neoclásica, y el finalismo, reconoce la existencia de elementos de valoración cultural y de valoración jurídica, que en el caso a estudio encontramos que el tipo de contrabando está formulado con diversos elementos normativos de valoración jurídica expresos.

Asimismo, está sistemática explica elementos normativos jurídicos implícitos, dentro de los que resultó de gran utilidad el sentido de la prohibición descrita en el tipo penal, pues, no obstante que el tipo penal de contrabando a estudio señala que "comete el delito de contrabando quien introduzca al país mercancía omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias", en una interpretación teleológica de la ley, se concluyó que las mercancías deben ser extranjeras y auténticas, porque es lo que realmente quiere prohibir el legislador, sin perjuicio de que si no se trata de esos tipos de mercancías las que se introducen al país, se pueda encuadrar en otras conductas-típicas.

Asimismo, dentro de los elementos normativos jurídicos implícitos está la imputación, y en específico, del resultado a la omisión, forma de imputación que nos permitió imputar normativamente el resultado, perjuicio al Fisco federal a la conducta de Ángel Ricardo Valera de la Riva de omitir el pago de impuestos.

En este caso, esta sistemática nos permite interpretar la ley en el sentido de que la imputación normativa del resultado (perjuicio al fisco federal) a la omisión (no pagar cuota compensatorias), hay un nexo normativo, consistente en que se le puede atribuir a dicha persona el resultado por que tenía el deber de pagar las contribuciones por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos noventa y cuatro centavos, moneda nacional), lo cual no realizó, es decir, la conducta que la norma le obliga llevar a cabo para que no se verifique el resultado prohibido no la realizó como hubiera sido el pagar la totalidad de las contribuciones y cuotas compensatorias señaladas.

Al respecto, el autor de esta teoría señala que es más grave hacer que no hacer, por lo cual para que la omisión sea equivalente a la acción se necesitan mayores requisitos,

el primero es la existencia de un deber específico de actuar que obligue al sujeto a evitar el resultado, en el caso que nos ocupa tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1o., 2o., fracción I, y 3o. del Código Fiscal de la Federación, la Ley de Comercio Exterior, en sus artículos 3o. fracción III, y 63, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus artículos 1o., fracción IV, así como la Ley Federal de derechos, establecen el deber de Ángel Ricardo Valera de la Riva, de pagar:

1. Contribuciones al Comercio Exterior, en este caso, el impuesto general de importación, 2. El impuesto al valor agregado, 3. Los derechos de trámite aduanero, 4. Las cuotas compensatorias, teniendo la obligación de evitar el resultado consistente en el daño al Fisco federal, es decir dicho sujeto activo tenía la calidad de garante, que en este caso proviene de la ley.

En cuanto a los elementos subjetivos de la conducta-típica al igual que en la teoría final, se contemplan tanto elementos subjetivos específicos como genéricos, en el caso a estudio como se pudo constatar por lo que hace a los elementos subjetivos específicos distintos al dolo, consistentes en ánimos, propósitos, intenciones, últimas finalidades, a sabiendas, conocimientos especiales sobre una relación de parentesco, señalados en el tipo penal, la hipótesis de contrabando en comento no requiere alguno de ellos.

Sin embargo, anteriormente, si encontrábamos un elemento subjetivo específico en la regulación del contrabando, pues, por reformas al Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1948, en su artículo 242, se estableció en la primera hipótesis que “Comete el delito de contrabando: I.- El que introduce o saca del país mercancías, omitiendo *deliberadamente* el pago de los impuestos de importación o exportación que les corresponda…” Las cursivas son agregadas.

Se puede advertir que la palabra deliberadamente se refiere a un conocimiento específico, a un saber, así Rivera Silva señaló que.

> …El elemento moral de la hipótesis que comentamos, se ubica sobre la necesidad de que la omisión de impuestos se haga deliberadamente. La deliberación, que consiste en el caso que estudiamos en el pleno conocimiento de que se omite un pago que la

> ley exige (los impuestos aduanales), informa un dolo específico que como tal es elemento del tipo que no debe confundirse con el dolo genérico.[854]

En cuanto a los elementos subjetivos genéricos está el dolo que en este caso es directo, el cual sirvió para explicar la conducta de Ángel Ricardo Valera de la Riva, quien actuó con dolo directo, pues, quería realizar una conducta, introducir mercancía extranjera y autentica al país omitiendo el pago de contribuciones y de cuotas compensatorias con el objetivo de provocar un resultado específico (ex ante) y efectivamente consiguió el fin perseguido (ex post),[855] el perjuicio al fisco federal.

Por lo que hace al tema de la autoría esta pertenece al tipo, por lo que se procede a explicar de forma general el procedimiento de importación de mercancías para poder determinar las formas de autoría en la conducta-típica de contrabando a estudio.

La persona física o moral que pretenda importar mercancía, debe contratar los servicios de un agente aduanal, para que éste por cuenta ajena lleve a cabo dicha importación de bienes, o bien, dicho importador puede importar las mercancías a través de un representante de la propia empresa, con la anotación de que hoy en día hay pocos representantes que lleven a cabo las importaciones, sobre todo, porque se requiere ser perito en clasificación arancelaria.

Ahora bien, ya sea el propio importador o bien, una agencia aduanal, contrataran los servicios de una empresa transportista para que lleve a cabo la introducción de mercancías en el país, siendo que en la mayoría de los casos la mercancía una vez en el país, irá a un recinto fiscal o fiscalizado y todavía no se considerará importada dicha mercancía, sino hasta el momento en que pase al despacho aduanero, es decir que active el mecanismo de selección automatizado, y una vez hecho lo anterior, el semáforo prenderá una luz verde o roja, en el caso de la luz verde el transportista que presentó la mercancía ante el sistema de referencia procederá a retirarla de la aduana, es decir, al desaduanamiento de la mercancía.

Precisamente el artículo 10 de la Ley Aduanera establece que quienes efectúen el transporte de las mercancías sujetas al reconocimiento aduanero están obligados a presentarlas ante las autoridades administrativas junto con la documentación exigible, mientras que el artículo 20, fracción IV, de la ley citada prevé que las empresas porteadoras,

---

[854] Rivera Silva, Manuel, *Los delitos fiscales comentados*…, *cit*., p. 38.
[855] *Ibídem*., p. 227.

los capitanes, pilotos, conductores y propietarios de los medios de transporte de mercancías materia de importación o de exportación deben presentar a las autoridades aduaneras las mercancías, así como los manifiestos y demás documentos que las amparen.

En el caso de que prenda la luz roja del semáforo fiscal el personal de la aduana a través de los verificadores procederán a requerirle a la persona que presente las mercancías un extracto del documento llamado pedimento, o bien, la presentación de dicho pedimento de importación contenido en el sistema electrónico denominado DODA, y a llevar a cabo el reconocimiento aduanero, lo cual consiste en: Examen de mercancías con el fin de precisar la veracidad de lo declarado, se verifica información cuantitativa, descriptiva y de identificación, es decir, se verifica la clasificación arancelaria de dichas mercancías, su naturaleza, permisos, cupos, el origen de la mercancía; la cantidad y valor de la mercancía, se determinar monto de contribuciones a pagar o garantizar entre otra cuestiones.

Una vez señalado de forma breve el procedimiento de importación de mercancías señalaremos las distintas formas de autoría y participación que se pueden verificar.

El importador es el único responsable penalmente

Pensamos que el importador no podría ser el autor directo o material de la conducta completa, es decir, introducir mercancía al país y de no pagar contribuciones o cuotas compensatorias, porque si bien es cierto, es él quien omite los impuestos (autor material o directo), también es cierto que él no introduce la mercancía al país materialmente hablando, sino en el caso que nos ocupa es un transportista, sin dejar de desconocer que el importador es quien le da las factura y/o documentación falsa (como puede ser el certificado de origen) al agente aduanal para que lleve a cabo la importación de la mercancía.

Sin embargo, para ser autor, no tiene que ser forzosamente quien lo lleve a cabo materialmente hablando, por lo que “el importador” es autor mediato respecto de la introducción de mercancías al país, porque se vale de diversos terceros que en este caso es el agente aduanal, quien por sí mismo, o a través de sus representantes (dependientes) y, un transportista quien materialmente introduce la mercancía al país (recordando que en este caso se tendrá por introducida dicha mercancía al país para efectos de que se pueda configurar la hipótesis de contrabando en estudio en el momento que se presenta la misma

ante el mecanismo de selección automatizada y es entregado un extracto del pedimento), y se activa el mecanismo de selección automatizado.

Lo anterior es así, pues, estamos en el supuesto de que el transportista sabe que está introduciendo mercancía al país, pero ignora que se está omitiendo pagar contribuciones y cuotas compensatorias por dicha introducción de mercancías entonces su conducta es atípica por falta de dolo, pues no tiene el conocimiento de que dicha introducción de mercancía se hace con omisión del pago de contribuciones y cuotas compensatorias, y al no tener ese conocimiento no puede tener la intención de llevar a cabo dicha conducta.

En el caso a estudio Ángel Ricardo Valera de la Riva encomendó a los agentes aduanales a través del contrato de mandato que llevaran a cabo la importación de las mercancías, entregándoles un documento que ampara una autorización para que pudiesen introducir las mercancías al amparo del programa IMMEX, con el cual no se pagaban contribuciones ni cuotas compensatorias, solo se determinaban, porque dichas mercancías una vez transformadas en el país tendrían que retornar al extranjero, dentro de un plazo que normalmente es de 90 días hábiles contados a partir de su “importación”, sin embargo, esa autorización la había obtenido Ángel Ricardo Valera de la Riva de forma ilegal, pues, presentó ante la Secretaría de Economía una supuesta escritura constitutiva de una asociación a la cual supuestamente representaba, y los agentes aduanales con dicha documentación y las facturas de la compra de las mercancías procedieron a su introducción, siendo que el propio “importador” contrató los servicios de la empresa transportista para que trasportaran las mercancías y las introdujeran al país, evadiendo las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes, sin que los agentes aduanales y el transportista tengan conocimiento de de dicha circunstancia por lo que actúan atípicamente en virtud de que no existe dolo, en dichos agentes aduanales ni en el transportista, toda vez como ya fue señalado los referidos agentes aduanales no tienen el conocimiento de que con dicha introducción de mercancías se está omitiendo el pago de contribuciones al comercio exterior, y de las cuotas compensatorias.

En este ejemplo nos enfrentamos ante la disyuntiva de considerar al “importador” como autor mediato respecto a la introducción o como autor material respecto a la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias, lo que consideramos se podría resolver con el principio de subsidiariedad, el cual consiste en que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones la principal excluirá a la subsidiaria, principio que no

viene regulado expresamente en el Código Fiscal de la Federación, ni en el Código Penal Federal, sin embargo, su aplicación no sería violatoria del principio de legalidad. Para mayor ilustración trascribimos el artículo 13, en su parte conducente del Código Penal para la Ciudad de México.

> ARTÍCULO 13 (Principio de especialidad, consunción y subsidiariedad). Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones: … o III. La principal excluirá a la subsidiaria.

El importador y el agente aduanal son responsables penalmente

Si los agentes aduanales conocen y tiene la voluntad de introducir mercancías en la cual se omiten contribuciones y cuotas compensatorias, cuya importación le fue encomendada por el importador, en este caso, de acuerdo al artículo 95 fracción IX, del Código Fiscal de la Federación (de acuerdo a dicha hipótesis es autor el agente aduanal), estamos hablando de coautoría, toda vez que, cada uno tiene el codominio funcional del hecho y existe un reparto de tareas en el caso del importador fue quien le proporcionó la autorización del programa IMMEX, para poder introducir las mercancías sin el pago de contribuciones ni de cuotas compensatorias, asimismo, fue quien le encomendó las operaciones de comercio exterior, a través del contrato de mandato.

Al respecto, contrario con algunos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, y a lo señalado en el artículo 95, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, sólo Ángel Ricardo Valera de la Riva puede ser autor de esta conducta-típica, por ser quien tiene el deber de pagar contribuciones y cuotas compensatorias, por lo tanto el único que puede omitir el pago de las mismas, (sin desconocer que los agentes aduanales son responsables solidarios del pago de dichas contribuciones y cuotas compensatorias), los agentes aduanales no podrían ser coautores de dicho delito, toda vez que para considerarlo como tal, es necesario que reúnan la calidad que requiere el tipo penal, de lo contrario no podrían ser considerados coautores, en todo caso serían participes necesarios, pero como en este país no existe dicha forma de participación, serían cómplices pero no autores o coautores.

En efecto, en este caso, tendremos que considerarlos como cómplices por haber ayudado al importador a introducir mercancías sin el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, hipótesis de ayudar dolosamente a otro para su comisión prevista en el artículo 95, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Amén de lo anterior, y en específico con relación a la responsabilidad de los agentes aduanales, el 1o. de enero de 2014 entró en vigor la fracción IX del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

> Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> …
>
> IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

De lo anterior se infiere que los agentes aduanales, pueden ser responsables a título de autor, del delito de contrabando consistente en la introducción de mercancías sin el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias por proponer (se parece a la inducción solo que ésta requiere de convencer en este caso al importador de llevar a cabo la conducta-típica de contrabando o sea que ni siquiera se puede hablar de un inductor, o llevar a cabo por sí o por interpósita persona actos u operaciones en este caso, de comercio exterior (para nosotros es complicidad), de cuya ejecución derive la comisión de un delito fiscal (contrabando).

Consideramos que dicha forma de autoría podría ser declarada inconstitucional, pues, no son formas de autoría, y en todo caso, ya existen las hipótesis ahí contempladas dentro de las otras fracciones del referido artículo 95.

En la práctica se presenta una hipótesis donde los agentes aduanales sí puede ser considerados autores de la conducta-típica de contrabando en comento, solo que en estricto sentido él es el “importador”, más preciso el introductor de mercancías” por eso esto no contradice con lo que hemos venido sosteniendo.

El ejemplo es el siguiente:

El agente aduanal utiliza un registro federal de contribuyentes de un importador que no le encomendó la operación de comercio exterior, y dicho agente introduce mercancías sin pagar los impuesto y cuotas compensatorias correspondientes, o bien, que habiéndosele en cargado la operación dicho agente aduanal introduzca mercancía en mayor cantidad o diversa a la encomendada, en este caso, si es autor, porque propiamente no existió el importador, y por lo tanto, quien omite el pago de los impuestos y quien en todo

caso tenía el deber de pagarlos es el agente aduanal, pero reiteramos, él era realmente el "importador" de comercio exterior.

En conclusión, se trata de una conducta-típica especial, en tanto que está regulado en fuera del Código Penal Federal, en una ley especializada, como lo es el Código Fiscal de la Federación, asimismo, porque es una conducta típica en la que la posibilidad de la autoría está limitada a un círculo determinado de personas (delito especial).

En cuanto a la antijuridicidad señala que se estudia en dos vertientes, formal y material, por lo que Ángel Ricardo Valera de la Riva realizó una conducta-típica y antijurídica en virtud de que es contraria a todo el ordenamiento jurídico, al no estar amparada por una causa de justificación (esta sistemática niega la teoría de los elementos negativos del tipo), asimismo, existe una antijuridicidad material, pues, dicho sujeto activo lesionó el bien jurídico tutelado que es el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal , y puso en peligro a la economía nacional, en el ramo de la industria de la metalurgia.

Aunque hay que señalar que existe una corriente doctrinal en España respecto, a que dichas conductas son delitos acumulativos, es decir, que lo que realmente daña el bien jurídico tutelado, es que un número considerable de personas lleven a cabo dicha conducta prohibida, y que la conducta prohibida en comento de una sola persona, no daña el Patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal, o si lo hace es de una forma insignificante razón por la cual debería estar regulada dicha conducta prohibida en el ámbito de las infracciones fiscales.

Por lo que respecta a la omisión de cuotas compensatorias lo que daña es la economía nacional, pues la mercancía entra al país por debajo de su costo de producción, o de venta en el mercado del país de donde se exporta dicha mercancía, teniendo un precio dicha mercancía en nuestro país, debajo de forma significativa, de los productos idénticos o similares en nuestro país, lo que hace que se dañe la economía nacional, al grado tal que incluso se termina con la industria en la producción de dicha mercancía.

Para poder explicar de mejor manera lo anterior, hay que tener presente que se requiere que la mercancía introducida a nuestro país debe representar por lo menos el 3% de la producida en México, y que la persona o personas que se vean afectas por dicha introducción y venta, representen por lo menos el 25% de la rama de la industria nacional, en este sentido, a diferencia de la conducta de contrabando por la omisión de contribuciones, es común que una sola persona, un empresario, lleve a cabo la introducción

de mercancías al país sin pagar cuotas compensatorias, del 3% o más de la producción nacional, con lo cual se considera que se está poniendo en peligro el bien jurídico tutelado, que en este caso es la economía nacional, y si se acredita la venta de dicha mercancía en el país, se verificará un daño a dicho bien jurídico tutelado.

Es importante señalar que para poder iniciar el procedimiento para imponer cuotas compensatorias de forma provisional, se requiere la denuncia de por lo menos el 25% de la industria nacional. (artículos 37 de la Ley de Comercio Exterior y 6 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 6 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio, conocido como Acuerdo Antidumping.

Por lo que hace a la culpabilidad, esta sistemática coincide con el contenido que la teoría final le dio a la misma, así se pudo observar que los elementos que la integran son la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta, elementos que se presentaron en la conducta-típica y antijurídica de Ángel Ricardo Valera de la Riva, y que hacen posible, que se le haga un juicio de reproche.

En cuanto a la pena no puede rebasar el límite de la culpabilidad.

A pesar de que los fines de la punibilidad y de la pena son la prevención general y la prevención especial, consideramos que los criterios “político criminales” en el delito de contrabando, no están dirigidas a dichos fines, sino a fines recaudatorios, lo cual se puede constatar cuando la persona que es imputada por un hecho que la ley señala como delito de contrabando, en diversos casos, puede terminar el asunto por una salida alterna, ya sea acuerdos reparatorios con la víctima u ofendido[856], o suspensión condicional del proceso, incluso por un procedimiento abreviado, en cualquier caso, siempre y cuando en cualquiera de los supuestos señalados, cubra a satisfacción de la Secretaría y Crédito Público los créditos fiscales.

Por otro lado, existe un proyecto de reformas aprobado por la Cámara de Senadores y que está en discusión en la Cámara de Diputados en el cual se pretende que ciertas hipótesis de contrabando a través del delito de delincuencia organizada, por considerar que

[856] De conformidad con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92, y criterios del Poder Judicial de la Federación, la víctima u ofendido en los delitos fiscales lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al menos para efectos del procedimiento penal (lo cual es erróneo por que la víctima u ofendido es el Estado en su carácter de Fisco federal).

es un tema de seguridad nacional, sea de prisión preventiva oficiosa, lo cual parece una política criminal que tiende más a fines recaudatorios que a satisfacer los fines de la pena.

III. CASO PRÁCTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN SU HIPÓTESIS CONSISTENTE EN: "QUIEN CON USO DE ENGAÑOS OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Hechos

La persona moral denominada Servicios Técnicos y Especializados de Personal Gens, sociedad anónima de capital variable, legalmente constituida conforme a la ley, lo cual se comprueba con el testimonio expedido por corredor público, el dieciocho de abril de 2007, es contribuyente obligada al pago del impuesto al valor agregado, ya que lleva a cabo la prestación de servicios, y presuntamente omitió el pago del impuesto al valor agregado, ya que al presentar sus declaraciones informativas vía internet, en los meses de febrero a diciembre de dos mil ocho, asentó hechos falsos porque reportó un impuesto al valor agregado acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir el pago de dicho impuesto, además de que existen depósitos en su cuenta bancaria, durante los citados meses, que no reportó a la autoridad hacendaria el concepto de los mismos, por lo que dicha contribuyente omitió declarar y pagar mensualmente la contribución a su cargo, omisión que ascendió a la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional), y si declaró y pagó el impuesto sobre la renta; al respecto, el administrador único renunció a dicho cargo, el 11 de febrero de dos mil ocho, y dicha renuncia fue aceptada, lo cual consta en las actas de asamblea de dicha persona jurídica, acta en la cual se cambió de figura jurídica de administrador único a consejo de administración.

Dicha acta fue protocolizada ante notario público el 26 de enero de 2010, el referido administrador a pesar de su renuncia, seguía siendo el único autorizado en la cuenta empresarial, aperturada a nombre de la persona jurídica de referencia, en la institución bancaria Banco Santander de México, S.A. Institución de Banca Múltiple Grupo Financiero Santander, cuenta de la que se hizo un pago del impuesto sobre la renta, a través de las transferencias electrónicas de fondos, siendo el caso que en la época de la comisión del hecho prohibido, el citado administrador seguía siendo el único autorizado para el manejo de la citada cuenta empresarial.

Tal administrador fue el que tramitó el certificado a su nombre relacionado con la firma electrónica avanzada de su representada, certificado que no dio de baja ante el Servicio de Administración Tributaria al haber renunciado a su cargo de administrador único, y fue con esa firma electrónica avanzada que, posterior a su renuncia, se presentaron declaraciones informativas, y se omitió el pago total del impuesto al valor agregado.

1. Análisis bajo las diversas sistemáticas del delito

Las teorías del delito como sistemas de interpretación de la normatividad en materia de defraudación fiscal bajo las cuales analizaremos el caso práctico son: Clásica, Neoclásica, Final, Funcional normativista de Jakobs, Funcional racional-final de Roxin y funcional social de Díaz-Aranda.

A. *Sistema Clásico*

En el caso a estudio la conducta típica de Juan Francisco Ruíz Cano, se llevó a cabo mediante una omisión consistente en no pagar el impuesto al valor agregado, a través del engaño, sin embargo, esta sistemática explica la conducta cuando la misma se lleva a cabo a través de una acción produciendo un resultado material, y la existencia de un nexo causal entre la conducta y el resultado material, sin embargo, en el caso que nos ocupa no se trata de una conducta de acción, sino de omisión consistente en no haber pagado contribuciones, en este caso, el impuesto al valor agregado, y de un resultado material consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, razón por la cual, no explica de manera satisfactoria los delitos de comisión por omisión como lo es el de defraudación fiscal en análisis, pues, entre la conducta omisiva y el resultado material no existe un nexo causal en el mundo naturalístico, y habrá que acudir a otro tipo nexo en el presente asunto.

En este caso al tratarse de un delito de comisión por omisión el sujeto activo Juan Francisco Ruíz Cano tenía la calidad de garante, en caso, de que sea considerado el administrador único de la referida persona moral, y en este caso, tenía el deber de declarar y pagar los impuestos al valor agregado de su representada.

En efecto, la teoría que explica el nexo causal es la teoría de la equivalencia de las condiciones, y en este sentido, el resultado material es producto de todas las causas que contribuyen al mismo, así, quien elabora el sistema para expedir facturas sería imputado de la conducta de defraudación fiscal, lo cual resulta absurdo.

Asimismo, en las conductas prohibidas de omisión con resultado material, no es correcto hablar de un nexo causal porque el que no hace algo no pude causar naturalísticamente un resultado material, por lo que es un nexo normativo o de atribuibilidad lo que existe entre la omisión de pagar contribuciones y el resultado material consistente en el daño al fisco federal.

Por lo anterior, el haber omitido el pago total del impuesto al valor agregado no resulta ser la causa natural del perjuicio al patrimonial del Estado, en su carácter de Fisco federal, por lo que con esta teoría no se explica de forma adecuada cómo se le puede atribuir el resultado material consistente en el referido daño al patrimonio del Estado a la conducta desplegada por el sujeto activo, consistente en haber omitido pagar la contribución, pues, se requiere de un nexo normativo, el cual no se explica con esta teoría.

Por lo que hace al tipo penal, éste era objetivo, libre de toda valoración, así, en la conducta prohibida de defraudación fiscal a estudio encontramos los siguientes elementos objetivos:

1. El sujeto activo: es la persona que omitió el pago total de la contribución consistente en el impuesto al valor agregado, a través del engaño.

2. El sujeto pasivo: es la persona que reciente la conducta prohibida y/o el titular del bien jurídico tutelado que en este caso es el Estado en su carácter de fisco federal.

En este sentido, el Código Nacional de Procedimientos Penales en su artículo 108 señala:

> Para los efectos de este Código, se considera víctima del delito al sujeto pasivo que resiente directamente sobre su persona la afectación producida por la conducta delictiva. Asimismo, se considerará ofendido a la persona física o moral titular del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por la acción u omisión prevista en la ley penal como delito.

Sin embargo, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala de forma por demás arbitraria que: … Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código…

Observamos que esta última disposición es errónea, pues, dicha Secretaría de Hacienda y Crédito Público no es ni víctima ni ofendido, y anterior a la reforma del Código

Fiscal de la Federación (donde le da tales calidades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no es víctima ni ofendido ya que no está si quiera dentro del catálogo de la Ley General de Bienes Nacionales que las contribuciones sean patrimonio de dicha Secretaría, asimismo, hay jurisprudencia donde se establece que la multicitada Secretaría no puede ser tercero interesado en los juicios de amparo derivadas de delitos fiscales porque no reúne las características de víctima del delito, y tampoco tiene facultades para promover amparo indirecto contra el no ejercicio de la acción penal, debido a que no es víctima.[857]

Sin embargo, después de la reforma al citado artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el Poder Judicial de la Federación ha reconocido la calidad de víctima u ofendido de dicha Secretaría en los procesos penales relacionados con los delitos previstos en el citado Código, no así para el juicio de amparo.

3. Conducta: es el omitir pagar el impuesto al valor agregado, utilizando como medio comisivo el engaño.

4. Resultado material: es el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, que asciende a la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

5. Nexo causal: no existe un nexo causal entre la conducta de omitir el pago del impuesto al valor agregado y el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, toda vez que entre dicha omisión y el referido resultado material no hay un nexo causal, sino uno normativo.

6. Objeto material: en este caso la conducta recae en las contribuciones, en específico, sobre el impuesto al valor agregado.

7. Bien jurídico tutelado: es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y el sistema tributario tendiente a satisfacer necesidades sociales del gasto público del Estado.[858]

---

[857] En ese sentido Marco del Toro, delito de defraudación, página electrónica: *https://www.youtube.com/watch?v=xWHHMvBA9YA&t=106s*, fecha de última consulta 15 de octubre de 2018.

[858] Michel, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, *cit*. p. 818.

8. Medios comisivos: El tipo penal a estudio señala como medio comisivo al engaño, consistente en haber consignado en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado un impuesto acreditable en cantidad mayor al realizado y al determinado por la ley, utilizando facturas falsas para omitir el pago de dicho impuesto.

9. Circunstancias de tiempo, modo y lugar: el tipo no requiere de alguna circunstancia de tiempo, modo o de lugar, sin embargo, para algunos autores consideran que existe una circunstancia de tiempo como lo es el 17 del mes siguiente al motivo de causación del impuesto al valor agregado, como fecha límite para declarar dicho impuesto, sin embargo, la conducta típica de defraudación fiscal, se consuma en el momento en que se consignó en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor al real, utilizando facturas falsas para omitir el pago de dicho impuesto.

En cuanto a la antijuridicidad esta es objetiva, es la valoración de la conducta típica con el total ordenamiento jurídico, como contraria al mismo, entonces existe una conducta antijurídica de defraudación fiscal cuando el juez se limita a subsumir la conducta típica de referencia en lo regulado en la ley, en este caso, lo señalado en el artículo 108, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, para revisar la existencia de las causales de justificación consistentes en legítima defensa, estado de necesidad justificante, cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho, obediencia jerárquica, o consentimiento del sujeto pasivo, y una vez hecho lo anterior por el juez, en caso de no existir ninguna de ellas, se afirma que la conducta típica de defraudación fiscal en comento será antijurídica, sin que se reconozcan elementos subjetivos en las causas de justificación ni causas supralegales de justificación, toda vez que dichas causas no se fundamentan en las normas, de esta forma solo son causas de justificación las que están contenidas en la ley.

En el caso que nos ocupa no se presenta alguna causa de justificación, como pudiese haber sido la obediencia jerárquica, cuando ésta era considerada como tal, en caso de que un superior jerárquico el sujeto activo, hubiese ordenado que omitiera el pago del impuesto al valor agregado, y éste hubiese llevado a cabo dicha conducta a través del engaño. Sin embargo, como se ha dicho, la obediencia jerárquica dejó de ser una causa de justificación.

En cuanto a la culpabilidad esta sistemática contempla a la misma como una relación psicológica entre el autor y el resultado, o bien, entre el autor y su conducta,

teniendo a la imputabilidad como presupuesto de la misma, teniendo como formas de la culpabilidad al dolo y a la culpa, de esta forma la conducta de defraudación fiscal antijurídica, es culpable al presentarse el dolo, que es la única forma en que se puede sancionar la conducta típica en comento, y en este caso se trata de un dolo directo ya que el sujeto activo “Juan Francisco Ruíz Cano”, como representante de la persona moral denominada Servicios Técnicos y Especializados de Personal Gens, Sociedad Anónima de Capital Variable, conocía lo que estaba haciendo, es decir, sabía que estaba omitiendo el pago total del impuesto al valor agregado, durante los meses de febrero a diciembre del año 2008,

Asimismo, sabía que dicha conducta era contraria a derecho, y tenía la voluntad de realizar dicha conducta y causar el resultado prohibido, es decir, entre el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y lo deseado por “Juan Francisco Ruíz Cano”, en su carácter de representante de la persona moral referencia, existe identidad.

Si el autor “Juan Francisco Ruíz Cano” consiguió provocar el resultado deseado, entonces existe un nexo psicológico entre el autor y el resultado.

En el caso a estudio no se advierte que exista un error de hecho esencial e invencible, pues el sujeto activo “Juan Francisco Ruíz Cano” sabía que al haber tenido actividades sujetas al pago de impuestos al valor agregado mayores a las declaradas, usando facturas falsas, estaba omitiendo impuestos por lo que no tenía una falsa apreciación de los hechos, razón por la cual no se excluye el dolo (culpabilidad).

Por lo que hace al error del derecho penal se le niega todo efecto exculpante mientras que el error de derecho no penal o extra penal puede ser una causa de inculpabilidad; como el que recae en una norma fiscal a primera vista pareciera que si podría tener efectos exculpantes, toda vez que las normas fiscales son difíciles de comprender en diversos casos, se podría dar el supuesto de que no se paguen impuestos con motivo de la interpretación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, al requerirse el engaño como medio comisivo consideramos que no se podría dar el referido error de derecho.

En el caso que nos ocupa no se advierte que el sujeto activo “Juan Francisco Ruíz Cano” haya incurrido en alguno de los errores de derecho extrapenal.

B. *Sistema Neoclásico*

Por su parte la sistemática neoclásica enfatizó que tanto el hacer como el omitir del individuo y de posibles corporaciones cae bajo el concepto de acción.

La acción seguía teniendo un carácter causal, sin embargo, tenía que existir una valoración para ´poder considerar qué acción era relevante como la causa del resultado prohibido que en el caso a estudio es el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal. En ese sentido, se tiene que realizar un juicio valorativo sobre la idoneidad o valoración de la conducta para provocar el resultado, por lo que nació la teoría de la causalidad adecuada de Von Kries, de esta forma se explica de mejor manera a quién se le puede imputar un resultado, pero cuando la conducta es de acción, en este caso, no se le puede imputar el resultado, a través del "nexo causal adecuado" a "Juan Francisco Ruíz Cano", no obstante, que fue él quien omitió pagar el impuesto al valor agregado (de conformidad con el principio de la equivalencia referente a la responsabilidad penal de las personas físicas que actúan a nombre de otro), toda vez, que al igual que la teoría anterior, el nexo causal no da cuenta de los delitos de omisión, en este caso, de comisión por omisión.

Sin embargo, un avance de esta teoría consistió en que no se le puede imputar, a la persona que programó el sistema para generar facturas, el resultado material en cuestión, toda vez que, su conducta de acción no es la causalmente adecuada para producir el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal (resultado).

El contribuyente "Juan Francisco Ruíz Cano" para producir el resultado prohibido por la ley penal, realizó la conducta de omitir el pago de contribuciones, en este caso, del impuesto al valor agregado, a través del engaño, lo cual no se explica de forma satisfactoria, toda vez que, la conducta del omitente no se puede considerar como la adecuada para provocar causalmente el resultado, pues tiene que existir un deber, de contribuir, por lo tanto, otro tipo de nexo diverso al causal (en sentido naturalístico), como lo es un nexo normativo, es el que explica la atribución del resultado a la conducta del citado sujeto activo, sin embargo, está sistemática no contemplaba el citado nexo normativo.

En cuanto a la tipicidad como ya se ha señalado al lado de los elementos objetivos del tipo se descubrieron los elementos normativos que requieren de una valoración cultural o jurídica, así como los elementos subjetivos específicos diversos al dolo, consistentes en los ánimos, finalidades últimas, a sabiendas, propósitos, del sujeto.

Los elementos objetivos ya fueron mencionados al estudiar el presente caso práctico bajo la sistemática clásica, por lo que hace a los elementos normativos el tipo penal requiere los siguientes: omisión, pago, contribución, términos que ya han sido definidos en el presente trabajo.

En cuanto a la omisión (la cual tiene resultado material) señalamos que para que pueda existir se requiere la calidad de garante, que en este caso, deriva de la propia ley, pues, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, el Código Fiscal de la Federación en su artículos 1o., 2o., fracción I, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 1o. fracción I, señalan el deber de pagar el impuesto al valor agregado, en este caso a quien enajene bienes.

Asimismo, por ser el administrador único, “Juan Francisco Ruíz Cano”, tiene la calidad de garante, y por lo tanto de evitar el resultado consistente en el perjuicio al patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal, en términos del artículo 95, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

> Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> …
>
> VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

Ahora bien, el engaño que requiere el tipo penal no es propiamente la conducta, sino el medio comisivo, siendo la conducta el omitir de forma total el impuesto al valor agregado, por lo cual al igual que la sistemática penal clásica, no da cuenta, de que dicha conducta haya causado naturalísticamente el resultado, porque el omitir pagar el impuesto al valor agregado no es la causa natural del daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, sino como ya se afirmó lo que existe entre conducta y resultado es un nexo normativo que esta sistemática neoclásica no contemplaba para explicar la relación entre conducta y resultado.

Al respecto, el tipo penal a estudio no requiere de elementos subjetivos específicos para su integración.

Por lo que hace a la tentativa de la conducta típica de defraudación fiscal, sigue siendo explicada de forma asistemática, pues, los juicios objetivos-valorativos tampoco

fueron suficientes para identificar los supuestos de tentativa típica en los cuales se atiende a la finalidad del autor, por lo que en esta sistemática se seguía explicando hasta llegar a la culpabilidad, en el dolo.

Conforme a esta sistemática, por un lado se considera que la conducta típica de la defraudación fiscal es un indicio de conocimiento de la antijuridicidad, es decir, que la conducta prohibida de la defraudación fiscal llevada a cabo por "Juan Francisco Ruíz Cano", contraviene al Derecho, y que daña el bien jurídico tutelado, en este caso, el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, así como, el sistema tributario mexicano tendiente a satisfacer necesidades sociales del gasto público del Estado[859].

Por otro lado, Mezger señala que la antijuridicidad precede a la tipicidad pero esta última se estudia dentro de la antijuridicidad, porque ésta da la valoración y permite entender a la tipicidad, pero a su vez sólo la tipicidad puede indicar los hechos antijurídicos que interesan al Derecho penal.

Dentro de la antijuridicidad se habla de elementos subjetivos de lo injusto sobre todo referido a las causas de justificación, sin embargo, en el caso que nos ocupa no se aprecia que "Juan Francisco Ruíz Cano" haya actuado bajo alguna causa de justificación que amerite el análisis de los elementos subjetivos del injusto.

Un aporte significativo de esta sistemática neoclásica es que introdujo el concepto de antijuridicidad material y se considera que existe una dañosidad social, que permite graduar el injusto según la gravedad de la lesión de los intereses y en el caso de que no haya lesión de algún interés el hecho no será antijurídico.

Dicha antijuridicidad material consiste en la puesta en peligro o destrucción del bien jurídico tutelado, por lo que en el caso que nos ocupa la conducta prohibida de defraudación fiscal, además de ser antijurídica formalmente, es antijurídica materialmente, toda vez que existe un daño al bien jurídico tutelado consiste en el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal, así como al sistema tributario mexicano tendiente a satisfacer necesidades sociales del gasto público del Estado. Reiterando que respecto de los delitos acumulativos, en España existe una corriente de pensamiento, que señala que la conducta prohibida en comento llevada a cabo, por una sola persona, en este caso, por "Juan Francisco Ruíz

[859] Michel, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, *cit*. p. 818.

Cano", no daña el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal, o si lo hace es de una forma insignificante.

En conclusión para esta corriente no solo es antijurídica de manera formal la conducta llevada a cabo por "Juan Francisco Ruíz Cano", consistente en omitir el pago de contribuciones al contravenir el Derecho, pues, la conducta típica de defraudación fiscal en cuestión no está amparada por ninguna causa de justificación, sino que además es necesario que lesione al interés jurídicamente protegido, como sucedió en el caso a estudio, al lesionarse el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, así como el sistema tributario mexicano tendiente a satisfacer necesidades sociales del gasto público del Estado, lo anterior, al haber omitido el sujeto activo, el pago por la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional), por concepto de contribuciones, en este caso, del impuesto al valor agregado.

En esta sistemática se habla de elementos negativos del tipo, que tenía como efecto, que las causas de justificación formaran parte integrante del mismo, por lo tanto, el tipo es parte de la antijuridicidad, llamándose tipo global o total del injusto.

En el caso que nos ocupa no existe ninguna causa de justificación que pueda anular la tipicidad conforme a dicha teoría de los elementos negativos del tipo, teoría que consideramos no aporta algo relevante para interpretar el derecho penal.

Por lo que hace a la culpabilidad esta sistemática nos sirve para interpretar la ley penal de mejor forma que el sistema Clásico, así no sólo se requiere el dolo o la culpa para señalar que la conducta típica y antijurídica es culpable, sino que se requiere un juicio de reproche.

Por lo que el sujeto activo actuó de manera culpable, de manera dolosa, pues conoció las circunstancias de su hecho, es decir, sabía que estaba omitiendo impuestos usando el engaño como medio comisivo; conocía que tal conducta era contraria al orden jurídico ya que no estaba justificada su conducta, asimismo, tenía la intención de llevar a cabo tal conducta, causando un daño al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal.

Además de lo señalado, se le reprocha a "Juan Francisco Ruíz Cano" su conducta antijurídica, toda vez, que de acuerdo a sus circunstancias, podía haber actuado de otro modo, conforme a derecho.

En efecto, en el caso que nos ocupa no se advierte una inexigibilidad de otra conducta de “Juan Francisco Ruíz Cano”, pues su voluntad no estaba constreñida por un tercero, para que dejara de contribuir como representante de la persona moral en comento.

C. Sistema Final

Esta sistemática reubicó el dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, respecto al dolo se le dio contenido a la voluntad, así la conducta de defraudación fiscal, consistente en que a través del engaño, se omite el pago total de contribuciones, en este caso del impuesto al valor agregado en detrimento del Fisco Federal, no es relevante para el derecho penal solo por su causalidad, sino porque está dirigida por una finalidad que guía al proceso causal.

Así, en la conducta y en el tipo no se analiza solamente, si en la omisión de contribuir a través del engaño, existe una relación con el resultado (daño al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal (sino también si el agente sabía lo que estaba haciendo y si tenía la intención de llevar a cabo dicha omisión de contribuciones, sin embargo, no se analiza si “Juan Francisco Ruíz Cano” tenía la conciencia o por lo menos la potencialidad de dicha conciencia de que la referida conducta era contraria a Derecho.

Con dicha teoría se descartan todos los factores que también generan el proceso causal que lesionan al patrimonio del Estado, que no son relevantes para el derecho penal, con lo cual se explica de mejor forma, que las dos teorías que le precedieron, las conductas realizadas mediante acción y que tienen un resultado material, o bien las conductas prohibidas en grado de tentativa.

Sin embargo, el delito de defraudación fiscal a estudio es de comisión por omisión por lo que parece que el finalismo sólo habló de la finalidad en el proceso causal, es decir, de aplicación a las conductas de acción con un resultado material, por lo que no se podría explicar de buena forma la conducta llevada a cabo por “Juan Francisco Ruíz Cano” consistente en omitir pagar contribuciones, a través del engaño (medio comisivo), pues, se trata de un una conducta prohibida de comisión por omisión, donde no hay “causalidad” entre la conducta y el resultado, por lo tanto, no podemos hablar que la finalidad guie un proceso causal para provocar un perjuicio al fisco federal.

Al margen de lo anterior, consideramos, que no existe algún impedimento, para que la finalidad pueda guiar a los delitos de omisión en este caso de comisión por omisión, pues,

en el caso que nos ocupa, “Juan Francisco Ruíz Cano”, tenía el dolo directo de omitir pagar contribuciones y que se produjese el resultado consistente en el perjuicio al fisco federal.

Asimismo, “Juan Francisco Ruíz Cano” quiso, ex ante, cometer una conducta prohibida de defraudación fiscal, se fijó ese fin y planeó como llegar hasta el resultado (retroceso); en ese momento debe decidir el cómo y cuándo, lo cual realizaría acudiendo a sus conocimientos generales que en este caso fue el no haber cancelado la firma electrónica otorgada por el SAT no obstante que ya había dejado de ser el representante de dicha sociedad, según consta en los libros de la misma, razón por la cual todavía podía firmar las declaraciones; toda vez que dicha firma tiene como propósito identificar al emisor de un mensaje como su autor legítimo, como si se tratará de firma autógrafa.

Con relación a lo anterior, fue “Juan Francisco Ruíz Cano” el suscriptor de las diversas declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado; es decir, una vez que tuvo claro su fin, el plan y los medios para alcanzarlo pasó a la realización de los actos preparatorios.

Dichos actos preparatorios consistieron en el hecho de no haber dado de baja su firma electrónica, conservar su firma en la institución bancaria Banco Santander México, S.A., Institución de Banca Múltiple Grupo Financiero Santander, como representante de la persona moral denominada Servicios Técnicos y Especializados de Personal Gens, Sociedad Anónima de Capital Variable, no obstante, que el sujeto activo ya había renunciado a su cargo de representante de la referida persona moral, y una vez culminados los actos preparatorios con independencia de que los mismos, por sí solos sean conductas prohibidas por el derecho penal, pasa a la ejecución, conforme a su plan presentó vía electrónica diversas declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir el pago de dicho impuesto, durante los meses de febrero a diciembre de 2008, por la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

Sin embargo, se advierte que “Juan Francisco Ruíz Cano” consignó en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, lo cual constituye el engaño que requiere el tipo penal como medio comisivo, omitiendo pagar el impuesto al valor agregado por la cantidad de

$298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

Juan Francisco Ruíz Cano, bajo llevó a cabo una conducta dolosa, para esta sistemática el dolo se integra por dos elementos: conocimiento de lo que estaba haciendo el sujeto activo, consistente en que estaba omitiendo pagar el impuesto al valor agregado; y la intención de realizar dicha conducta, dejando en la culpabilidad la conciencia de la antijuridicidad, o su potencial conciencia de dicha antijuridicidad.

Así, la finalidad del sujeto activo de omitir el pago parcial del impuesto al valor agregado, a través del engaño, se estudia desde la conducta y el tipo, resolviéndose de forma satisfactoria la tentativa de defraudación fiscal y el delito consumado de defraudación fiscal, pues, resulta innecesario seguir con el estudio del delito de defraudación fiscal en caso de que no exista dicha finalidad, claro que como ya se dijo al analizar el delito de contrabando bajo la teoría finalista, en el sistema penal acusatorio aplicable en nuestro país, para poder vincular a una persona a proceso y realizar acusación sobre alguna conducta que la ley señala como delito, únicamente se requiere que obren datos de prueba tanto de que se cometió un hecho que la ley señala como delito, como de que el sujeto lo cometió o participó en su comisión y será hasta la sentencia cuando debe quedar acreditado plenamente que existe una conducta-típica, antijurídica y culpable de defraudación fiscal, así como la responsabilidad de la persona.

Bajo esta teoría final no se puede explicar el dolo eventual, toda vez, que este se da cuando el sujeto activo “previendo como posible el resultado típico, acepta la realización del hecho descrito por la ley…” en el cual no se puede observar una finalidad plena, pues no hay tal finalidad de producir el resultado, sólo que si se produce dicho resultado lo acepta, como en el caso del delito de defraudación fiscal, cuando una persona contribuyente está consciente que se puede producir con alta probabilidad el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado, y acepta que sus ingresos se vayan a paraísos fiscales y regresen al país, por asesoría de su contador y asesor fiscal, para efecto de pagar por concepto de impuestos sobre la renta una cantidad insignificante, con relación a sí hubiese dejado sus ingresos en el país, aceptando el resultado referido, en caso de que éste se verifique.

Como ya se dijo el finalismo no da buena cuenta de los delitos culposos y no entraremos al estudio de dicha clase de delito, porque la defraudación fiscal no se sanciona bajo dicha forma.

En cuanto a la omisión de pagar las contribuciones, esta teoría final guía un proceso causal, y dado que en el caso que nos ocupa no hay un nexo causal, sino un nexo normativo entre la omisión de pagar el impuesto al valor agregado y el resultado material consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal no se da cuenta porque dicha conducta es de omitir el pago de contribuciones es irrelevante para causar naturalísticamente un resultado en el Derecho penal.

Por lo que hace a la antijuridicidad le da un nuevo concepto, ésta implica la voluntad del autor de contradecir la norma concebida como un imperativo a él dirigida. Se habla de la teoría del injusto personal, es decir, la antijuridicidad de la conducta es la contradicción de la conducta de omitir el pago de contribuciones a través del engaño (conducta prohibida) con el ordenamiento jurídico en su conjunto, al no estar justificada dicha conducta por alguna causa de justificación.

En el caso que nos ocupa hay antijuridicidad porque la conducta típica de Juan Francisco Ruíz Cano es desaprobada por ser contraria a Derecho y, es contraria a Derecho porque no hay una causa de justificación por lo que hay un injusto personal existiendo una dañosidad social.

Por lo que hace a la culpabilidad la misma quedó integrada por la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad o potencialidad de dicha conciencia y la exigibilidad de otra conducta. Así, el sujeto activo de referencia es imputable, pues, tiene la capacidad de comprender la ilicitud de su acto y de conducirse conforme a dicha comprensión, tiene la conciencia de la antijuridicidad, pues, sabía que el omitir el pago del impuesto al valor agregado va en contra del Derecho, y de acuerdo con las circunstancias en las que se encontraba al momento de realizar su conducta se podía haber comportado de otra manera, ajustando su conducta conforme a Derecho, en este caso, pagando el impuesto al valor agregado correspondiente, por lo tanto, es procedente formular juicio de reproche en contra de Juan Francisco Ruíz Cano.

Por último, un logro del finalismo welzeliano fue el error de prohibición que excluye la culpabilidad en caso de que el error sea inevitable y la atenúa en los supuestos de evitabilidad. En el caso de defraudación fiscal que nos ocupa “Juan Francisco Ruíz Cano”

no se encontraba en un error de prohibición, pues, sabía que el haber omitido el pago del impuesto al valor agregado (conducta), consignando en las declaraciones mensuales referido a dicho impuesto, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas (medio comisivo), estaba prohibido por el Derecho.

D. Sistema funcional normativista de Jakobs

Para esta sistemática, el Derecho penal está orientado a garantizar la identidad normativa, la Constitución y la sociedad.

Esta sistemática no encuentra una diferencia sustancial entre acción y omisión, englobándolos en el concepto de comportamiento. Acción es la causación evitable del resultado y la omisión es la no evitación evitable de un resultado, por lo que la conducta es la evitabilidad de una diferencia de resultado.[860]

A esta sistemática no le interesa si el comportamiento fue a través de un movimiento corporal de un individuo o la ausencia de los mismos, o si el comportamiento se llevó a cabo a través de una omisión como, en el caso, lo es el no pagar contribuciones, el impuesto al valor agregado, sino lo que es verdaderamente relevante es el significado del comportamiento de la persona “Juan Francisco Ruíz Cano”, por lo que la diferencia entre movimiento y no movimiento corporal es solamente técnica.

El concepto penal clave es el de deber, por lo que no importa si el sujeto actúa (acción) o no (omisión) sino si la persona es o no competente.

El tipo penal global también denominado tipo de lo injusto es aquella característica del delito que describe configuraciones del mundo que defraudan expectativas realizadas por las personas, en este caso, de manera dolosa la persona “Juan Francisco Ruíz Cano” defraudó la expectativa de pagar la contribución consistente en el impuesto al valor agregado.

Esta sistemática tiene un tipo objetivo y otro subjetivo

El aspecto objetivo del tipo comprende:

a) Elementos de la conducta: la omisión del pago del impuesto al valor agregado, así como el medio comisivo, el engaño, consistente en haber consignado en las

[860] Jakobs, Günther, *Derecho penal, parte general*…cit. p. 177.

declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir dicho impuesto.

b) Elementos de la autoría: “Juan Francisco Ruíz Cano” llevó a cabo su comportamiento a título de autor material (directo), toda vez que es el quien omitió a nombre de su representada (tenía la calidad de garante) realizar el pago de contribuciones, del impuesto al valor agregado, a través del engaño.

c) El resultado es el peligro de daño al fisco federal.

d) Elementos normativos: La imputación es exclusivamente normativa, dicha imputación bajo el principio de los roles sociales comprende dos instituciones:

1. Imputación objetiva del comportamiento, y
2. Imputación objetiva del resultado.

La imputación objetiva del comportamiento comprende cuatro instituciones:

1. Riesgo permitido; 2. Principio de confianza; 3. Prohibición de regreso; 4. Competencia de la víctima.

e) Nexo de imputación:

Juan Francisco Ruíz Cano creó un riesgo no permitido consistente en el riesgo de dañar el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal al haber consignado en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir el pago de dicho impuesto, durante el periodo comprendido del mes de febrero a diciembre de 2008, omitiendo el pago total de contribuciones respecto a el referido impuesto al valor agregado, con lo que provocó un daño al patrimonio del Fisco Federal por la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

Por lo que hace al principio de confianza, esta institución está diseñada respecto a comportamientos de dos o más personas como el trabajo en equipo, por lo que desde el punto de vista del comportamiento del referido sujeto activo, no tendría aplicación dicho principio, sin embargo, en una interpretación amplia del mismo, se podría afirmar que la sociedad confía en que el representante de la contribuyente, se va a comportar conforme a Derecho, es decir, va a pagar las contribuciones correspondientes al impuesto al valor agregado, respecto de los meses de febrero a diciembre de 2008.

Asimismo, el contador y asesor fiscal confían en que la persona “Juan Francisco Ruíz Cano” representante de la contribuyente va a comportarse conforme a su rol, es decir, que la información y documentación que entrega dicho sujeto activo, al contador y al asesor fiscal, para que haga las declaraciones correspondientes es verídica, y que por tanto, se va a declarar conforme a Derecho y en su caso, pagar las contribuciones correspondientes.

La figura de la prohibición de regreso que desvincula un comportamiento inicial correcto de posibles conductas autolesivas posteriores, es decir, se excluye la imputación del resultado con relación a las acciones de un tercero que son causales del mismo, pero no obran conjuntamente con el autor, por lo que ni al programador para la emisión de la facturas ni al que presta los servicios profesionales se le puede imputar la conducta prohibida de defraudación fiscal por el cual se omitió de forma total pagar el impuesto al valor agregado al haber declarado mensualmente el impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, omitiendo el pago de dicho impuesto, comportamiento llevado a cabo por el autor Juan Francisco Ruíz Cano.

También se excluye la imputación del resultado, cuando éste es consecuencia de la conducta o de la situación de la propia víctima, en este caso; consideramos que la víctima u ofendido (el Estado en su carácter de Fisco federal) no realizó conducta alguna que pudiese excluir la imputación del resultado, a Juan Francisco Ruíz Cano.

Respecto de la exclusión de la imputación objetiva del resultado, no se observa que ésta se pueda excluir, en virtud, de que el peligro de la producción de dicho resultado haya sido creado por un tercero, en este caso, el peligro de producción del resultado consistente en el daño al patrimonio del Fisco federal fue creado por Juan Francisco Ruíz Cano, por lo tanto, no se excluye la imputación del resultado.

La imputación objetiva del resultado se excluye cuando éste es consecuencia de la pérdida de capacidad de actuar ocasionado por el propio agente, siempre y cuando no tenga la calidad de garante, en este caso la persona Juan Francisco Ruíz Cano no perdió la capacidad de actuar ocasionado por el mismo, además tenía la capacidad de garante, consistente en el deber de comportarse pagando las contribuciones, en este caso, el impuesto al valor agregado, para impedir el resultado consistente en el perjuicio al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal.

Asimismo, no se puede excluir la imputación del resultado a Juan Francisco Ruíz Cano por competencia de la víctima porque el Estado en su carácter de víctima no realizó

conducta alguna contraria a su deber de autoprotección desviando en una dirección nociva el comportamiento de “Juan Francisco Ruíz Cano”, como sería el caso que el Estado, a través de un representante del Estado, en materia impositiva, hubiese dado su consentimiento para que “Juan Francisco Ruíz Cano” no pagara impuestos.

Por último, tampoco la víctima que es el Estado actuó a propio riesgo incitando a Juan Francisco Ruíz Cano a que no pagara contribuciones en este caso el impuesto al valor agregado.

Respecto de la imputación del resultado consistente en el peligro de daño al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, sólo podrá considerarse el resultado, como consecuencia de una conducta típica cuando sea el factor causal determinante del resultado.

En este caso el haber omitido contribuciones, impuesto al valor agregado, consignado en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir el pago de dicho impuesto por la cantidad de por la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional), correspondiente a los meses de febrero a diciembre de 2008, lo cual fue factor “causal” determinante del peligro de daño al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal.

El tipo subjetivo está conformado por el dolo y por la culpa, así como los otros elementos subjetivos del injusto, en este caso, el comportamiento de Juan Francisco Ruíz Cano fue cometido de forma dolosa, dolo directo, porque la relación subjetiva de dicho autor con las consecuencias principales, daño al patrimonio del Estado, se llama intención.

Es decir, Juan Francisco Ruíz Cano tenía conocimiento del comportamiento que estaba realizando, en este caso, consignando en las declaraciones un acreditable del impuesto al valor agregado en cantidad mayor al real, omitiendo el pago de dicho impuesto, y que dicho comportamiento traería un perjuicio al patrimonio del Estado.

Para esta sistemática, los elementos subjetivos específicos son diversos al dolo, y medularmente se refieren a:

1. El planteamiento del autor; 2. los motivos del autor; 3. Los elementos de la constitución; 4. Los elementos de la actitud.

Ya señalamos que para esta sistemática la misión del Derecho penal no reside de manera inmediata en la protección de bienes jurídicos, por lo que no protege de manera inmediata el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal, porque el Derecho penal llega demasiado tarde, esto es, cuando la lesión del bien jurídico es irreparable, toda vez que al omitir el pago del impuesto al valor agregado ya se lesionó dicho patrimonio del Estado, así como el sistema tributario mexicano, para el efecto de que el Estado pueda satisfacer las necesidades sociales con el gasto público a su cargo, por lo que para Jakobs la misión de la pena es la garantía de la identidad normativa de la sociedad, o sea, el aseguramiento de la vigencia de la norma que, en este caso, es la prohibición de omitir el pago del impuesto al valor agregado a través del engaño.

De lo anterior, se advierte que para esta sistemática la pena no repara bienes, es decir, no repara el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal, ni al sistema tributario mexicano, entonces habría que preguntarse si esta sistemática da buena cuenta cuando el juez de distrito condena a la reparación del daño, es decir, al pago de las contribuciones omitidas más actualización y recargos a la fecha de la emisión de la sentencia de primera instancia. Para esta sistemática la pena confirma la entidad normativa de la sociedad, es decir, reafirma la prohibición de omitir el pago del impuesto al valor agregado, a través del engaño.

En conclusión, el Derecho penal no puede reaccionar frente a un hecho, en cuanto a lesión de un bien jurídico, sino sólo frente a un hecho en cuanto al quebrantamiento de la norma, a su vez para esta sistemática no es un suceso natural entre seres humanos, sino un proceso de comunicación de expresión de sentido entre personas, por lo que Juan Francisco Ruíz Cano, al haber omitido de forma total el pago del impuesto al valor agregado, consignado en las declaraciones mensuales de dicho impuesto, uno acreditable en cantidad mayor a la real, utilizando facturas falsas, está comunicando que quebranta la norma.

En el funcionalismo radical se habla de una antijuridicidad social, porque una conducta injusta es una acción no tolerable socialmente y justo es el comportamiento típico evitable que no está justificado.

Con esta sistemática el comportamiento llevado a cabo por Juan Francisco Ruíz Cano consistente en haber omitido de forma total el pago del impuesto al valor agregado, consignado en las declaraciones mensuales de dicho impuesto, uno acreditable en cantidad mayor a la real, utilizando facturas falsas carece de motivación de comportarse conforme a

la norma y al no existir tal motivación hay una falta de fidelidad al Derecho, requiriéndose para la antijuridicidad social sólo la posibilidad del conocimiento de la norma.

El injusto conforma una perturbación social, el tipo realizado, si falta la justificación constituirá el injusto, si no, sólo indicio, sin embargo, si hay justificación expresará anormalidad social, a pesar de la falta de injusto, es decir, el tipo realizado constituye el injusto en caso de ausencia de causas de justificación.

Siguiendo el razonamiento de esta sistemática, la persona que es el proveedor de servicios de facturación, o el programador del software para realizar las declaraciones vía electrónica no serían cómplices de defraudación fiscal aunque tengan conocimiento que "Juan Francisco Ruíz Cano" iba a utilizar dichos servicios para omitir el pago del impuesto al valor agregado, toda vez que dichas personas se comportaron conforme a sus respectivos roles.

En cuanto a la culpabilidad, para Jakobs constituye un presupuesto necesario de la legitimidad de la pena estatal, en la medida en que el Estado, colocado en una situación de aquellas a la que Hohfeld llama "potestad", forma especial de modificación de posiciones jurídicas derivadas de la ejecución de un poder jurídico institucionalizado.[861]

E. Sistema racional teleológico de Roxin

Este sistema a diferencia del finalismo aporta una forma más completa de ver la conducta, pues, sin desconocer cuestiones ontológicas, Roxin es partidario de la normativización de los conceptos jurídicos.

En un sistema abierto donde dota de contenido político criminal a los elementos del delito, tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad permitiendo la entrada de elementos de utilidad social, y la pena cumple un fin preventivo general y uno especial.

Otra aportación de esta teoría, fue la imputación objetiva, la cual, si bien es cierto, no la trató de manera sistemática para todos los tipos de conducta, sí lo hizo mediante el análisis de un conjunto de casos (tópica).

Asimismo, Roxin contribuyó en temas de autoría y participación como es el concepto del dominio del hecho, delimitándolo del dominio de la voluntad y del dominio de la acción.

[861] *Cfr.* Weffe H., Carlos E., Culpabilidad, infracciones tributarias y delitos fiscales, México, Thomson Reuters, 2018, p. 169.

Esta teoría establece como punto medular la función que tiene el derecho penal de proteger bienes jurídicos, en ese sentido, se protege el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, dentro del concepto de bienes jurídicos, se admiten tanto bienes individuales como bienes de la generalidad, pero estos últimos, sólo en la medida en que sirvan al ciudadano en particular, asimismo, el bien jurídico, muestra al legislador los límites del poder punitivo, pues si se parte de un Estado social, democrático de Derecho, en el sentido liberal de la ilustración, al derecho penal solo le correspondería garantizar subsidiariamente una coexistencia pacífica, libre y socialmente asegurada a los ciudadanos, mediante la protección de ciertas circunstancias y objetivos.

En cuanto a la tipicidad los criterios de imputación objetiva son muy útiles para explicar cuáles de todas las conductas que podrían ajustarse al tenor literal son realmente las que implican un riesgo para el bien jurídico tutelado.

Para el funcionalismo teleológico racional el tipo global se compone de dos partes: una objetiva y otra subjetiva; el tipo objetivo se compone de un sujeto activo del delito y que en este caso, es el representante de la persona moral, “Juan Francisco Ruíz Cano”, una acción típica consistente en haber consignado en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, para omitir el pago de forma total de dicho impuesto, que asciende a la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

La descripción del resultado consistente en la lesión del bien jurídico tutelado, en este caso el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, así como al sistema tributario mexicano, los elementos descriptivos así como la imputación objetiva; respecto a esta última, además de haberse comprobado la causalidad natural mediante el uso de las teorías tradicionales (equivalencia de las condiciones y relevancia), debe determinarse con criterios normativos a quien o a quienes se les debe imputar esa obra.

La teoría de la imputación al tipo objetivo es hija de un sistema teleológico y funcional.

Principio del riesgo. Juan Francisco Ruíz Cano, al llevar a cabo la acción típica consistente en omitir el impuesto total al valor agregado durante los meses de febrero a diciembre de 2008, consignando en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, creó un

riesgo no permitido al bien jurídico consistente en el patrimonio del Estado, en carácter de fisco federal, y al sistema tributario mexicano, en cuanto a la función de Estado de ejercer el gasto público para las necesidades de la sociedad, es decir, esta persona creó un riesgo jurídicamente relevante de lesión típica a los bienes jurídicos señalados. con relación al perjuicio de dicho patrimonio. El resultado consiste en la realización del mismo peligro creado por la acción, es decir, hay un nexo de riesgo.

Si se niega la realización del riesgo no es necesario negar también el efecto causal de una acción para con el resultado, en cambio, en los delitos de resultado hay que decidir conforme a las reglas generales si la lesión del objeto de la acción se le puede imputar como obra suya al inculpado y si no es así, éste no habría lesionado en el sentido de la ley.

La imputación objetiva bajo el principio del riesgo comprende las siguientes instituciones:

a) Exclusión de la imputación por falta de creación de un riesgo no permitido.

b) Exclusión de la imputación, aunque se haya realizado un riesgo no permitido.

c) Exclusión de la imputación cuando el fin de la norma no abarca la clase de resultados producidos (alcance del tipo).

d) Falta de riesgo no permitido en los siguientes casos:

Casos de disminución de riesgo, falta de riesgo o creación del peligro, y falta de creación del peligro y cursos causales hipotéticos cuando la conducta permanezca dentro del riesgo permitido.

Respecto de la autoría y participación esta teoría la analiza desde un punto de vista político criminal, pues, solamente puede cumplir el principio de legalidad la interpretación en el sentido de la existencia de delitos de dominio (donde regiría la teoría del dominio del hecho) y al tratarse de una conducta prohibida dolosa la teoría del dominio del hecho resulta importante para poder determinar quién es autor y quién es partícipe, así autor será el que omite pagar el impuesto al valor agregado, a través del engaño consistente en consignar en las declaraciones mensuales un impuesto al valor agregado acreditable mayor al real, toda vez que “Juan Francisco Ruíz Cano” tiene plenamente el dominio del hecho. Por lo que se considera que dicho sujeto activo es el que completa el tipo de propia mano dolosa y responsablemente.

Por lo que hace a la coautoría ya se mencionó que en Alemania se trabaja con la denominada “teoría normativa de la combinación”, en la cual hay una valoración de cuatro puntos: el grado del interés en el resultado, la exención de la participación en el hecho, el dominio del hecho o por lo menos la voluntad en el dominio del hecho, sin embargo, en México al igual que en Alemania frecuentemente se considera por los tribunales como autores a verdaderos partícipes, pues estos últimos no tienen el dominio del hecho, solamente interés en el mismo.

Roxin señala que un codominio de la realización típica solo es posible a través de una división de trabajo en la etapa de ejecución, de esta forma si en el caso que nos ocupa se considera que el tipo no requiere una calidad específica en el sujeto activo, entonces el contador que consigna en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable mayor al real, será un coautor con Juan Francisco Ruíz Cano, toda vez que existe una división de trabajo en la etapa de ejecución ya que el contador lleva a cabo por sí una conducta de cuya ejecución directamente deriva la comisión de un delito fiscal.

Esta sistemática penal ha desarrollado la teoría del dominio funcional del hecho, sin embargo, no estamos seguros de que se pueda sustentar la coautoría bajo esta teoría en el caso de que el representante (materialmente hablando) de la contribuyente Juan Francisco Ruíz Cano es quien suministra la documentación e información al contador y esta resulta ser falsa, pero si dicho contador sabe de dicha situación y es quien lleva a cabo todos los actos para hacer la declaración de la persona moral en comento, siendo el representante de la persona moral quien firma la declaración, en este caso, dicho contador no puede ser coautor porque él no tiene el deber jurídico de pagar las contribuciones correspondientes al impuesto al valor agregado, a pesar de que fiscalmente responda solidariamente por la omisión del pago de las mismas, por lo que se sostiene que la conducta típica de defraudación fiscal en estudio requiere de una calidad específica en el sujeto activo.

No obsta a lo anterior, el hecho de que el artículo 95 fracción IX del Código Fiscal de la Federación señale que:

> … Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> …

IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, proponga, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive de la comisión de un delito fiscal…

Del precepto transcrito se deprende la calidad de autor que el legislador pretende darle al contador, sin embargo, dicho artículo consideramos que era innecesario porque en algunos casos las formas de autoría y participación que pretende regular ya estaban contempladas en el precepto legal de referencia, y en otras debe ser inaplicado, o bien, ser declarado inconstitucional, en virtud, de que las conductas señaladas en el propio artículo 95 del citado Código, como lo es el "proponer (por parte del contador) actos, operaciones, prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal", ni siquiera sería una forma de participación en el delito, ya que dicha proposición por sí sola no constituye una conducta penalmente relevante para el derecho penal.

Ahora bien, si dicha proposición mueve la voluntad del sujeto activo, y éste es determinado por dicha proposición y comete la conducta típica de defraudación fiscal, entonces estamos hablando de una participación del contador como inductor, figura que está regulada en la fracción V del citado artículo 95, del tenor siguiente:

"Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

…

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Asimismo, si se pretendía que el contador fuese tratado en algunos casos como autor y, en otros como partícipe, las conductas de establecer o llevar a cabo actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal, podrían interpretarse que caben en las fracciones II, III, o VI, del referido artículo 95 del Código Fiscal de la Federación del tenor siguiente:

… Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

III. Cometan conjuntamente el delito.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

Razón por la cual era innecesario haber introducido al artículo 95 del Código en comento la fracción IX, y concluimos que el delito de defraudación fiscal a estudio al ser un delito especial porque requiere la calidad específica del sujeto activo en este caso de la persona que tiene el deber de contribuir, ya sea el contribuyente, o como excepción para no crear impunidad el representante de una persona moral (quien tiene la calidad de garante), el contador no puede ser autor del delito de defraudación fiscal, sino será partícipe, lo cual consideramos justo, pues, él no tiene el deber de contribuir, además, si analizamos la consecuencia del delito, es decir, la pena, no hay una diferencia radical entre las formas de punición de un autor con relación a un partícipe.

En cuanto a la inducción Roxin sostiene que el provocador no tiene que haberse representado la circunstancias particulares e individualizadoras, como el objeto concreto, el lugar, el tiempo, u otras circunstancias reales para que sea considerado inductor, situación que sigue siendo objeto de discusión.

En cuanto a la complicidad, a diferencia de la inducción debe bastar que el cómplice apenas conozca el tipo que el autor quiere realizar, de acuerdo a lo anterior, si un tercero expide una factura al contribuyente a requerimiento de éste, respecto a una operación inexistente, para que pague en menor cantidad los impuestos, amén de los delitos en que pudiese incurrir dicho tercero, sería cómplice del delito de defraudación fiscal, pues tiene conocimiento que dicha factura va a ser utilizada para pagar menos impuestos.

Para hablar del ataque al bien jurídico se requiere de una participación dolosa, y la creación dolosa de un peligro creado por un riesgo no permitido.

La participación punible presupone que el bien jurídico lesionado por el autor también está protegido frente al partícipe, lo cual es muy útil para explicar la participación necesaria, figura que existe tanto en Alemania como en España, no así en México.

Para imponer una pena de partícipe no basta que el autor tenga el dolo y que el partícipe lo sepa, sino que también se requiere que el partícipe tenga un propio dolo que sea independiente al del autor, pues, quien no quiere la realización del tipo no ataca al bien jurídico protegido por la correspondiente disposición y, ya por ese motivo no puede ser un partícipe.

En cuanto a la antijuridicidad Roxin considera que no es una categoría referida solamente al Derecho penal, sino a todo el orden normativo, por lo tanto, las causas de justificación proceden en todos los campos del Derecho.

Para esta sistemática penal hay un concepto formal y otro material de antijuridicidad, en este sentido, la conducta llevada a cabo por “Juan Francisco Ruíz Cano” consistente en omitir el pago de las contribuciones, en este caso, del impuesto al valor agregado, mediante el uso de engaño ya que consignó en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, es contraria con el ordenamiento jurídico, asimismo, en su aspecto material valorativo, el injusto material es la lesión de bienes jurídicos socialmente nocivos.

En ese sentido, existe una manifestación de la personalidad por parte de “Juan Francisco Ruíz Cano” que viola la norma penal (prohibición de omitir pagar contribuciones, en este caso del impuesto al valor agregado, a través del engaño consistente declarar un impuesto acreditable mayor al real) y lesionó el bien jurídico tutelado, que es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal.

No se observa que el sujeto haya actuado bajo alguna causa de justificación y por lo tanto, tampoco se puede hablar que el sujeto conociera esa situación justificante, sin que sea necesario que el sujeto obre además en virtud de la finalidad de justificación.

Por lo que hace a la responsabilidad la cual se compone de la culpabilidad y la necesidad de la pena, en este sentido la responsabilidad significa una valoración desde el punto de vista del hacer responsable penalmente al sujeto, en este sentido Juan Francisco Ruíz Cano actuó culpablemente cuando realizó el injusto jurídico penal consistente en haber omitido el pago de contribuciones, en específico, el impuesto al valor agregado, consignando en las declaraciones un impuesto acreditable mayor al real, utilizando facturas falsas, pese a que le podía alcanzar el efecto de llamada de atención de la norma en la situación concreta y poseía una capacidad suficiente de auto control, de modo que le era psíquicamente asequible una alternativa de conducta conforme a Derecho.

De lo anterior, se desprende que los elementos de la culpabilidad son la imputabilidad, la conciencia de la antijuridicidad y la exigibilidad de otra conducta, en este sentido Juan Francisco Ruíz Cano era imputable, pues, tenía la capacidad de comprender el carácter ilícito de su conducta y de conducirse de acuerdo a dicha comprensión, asimismo, sabía que su conducta consistente en omitir el pago total del impuesto al valor agregado a través del engaño, era contraria al orden normativo, y de acuerdo a las circunstancias en que se encontraba al momento de cometer el injusto penal, le era exigible comportarse conforme a Derecho, es decir, tenía la posibilidad de haber pagado el impuesto

al valor agregado correspondiente a los meses de febrero a diciembre de 2008, consignando en las declaraciones mensuales de su representada, el impuesto realmente acreditable.

Respecto al contenido de política criminal en la culpabilidad señala Roxin:

> …un postulado político-criminal dirigido a los jueces: 'Debéis tratar al ciudadano en virtud de su libertad como persona capaz de una decisión autónoma y de responsabilidad, siempre que su capacidad de motivación normal no esté anulada por perturbaciones psíquicas". Tales reglas de juego sociales, que ayudan a una ordenación satisfactoria de la convivencia humana (y en general determinan toda la vida social de la persona, incluso fuera del ámbito jurídico), no deben considerarse como constataciones ontológicas pseudocientíficas; son simplemente principios normativos reguladores que no deben enjuiciarse según los criterios "verdadero" o "falso", sino según su utilidad o dañosidad sociales, de modo que 'el principio de culpabilidad en esta función limitadora de la pena debe considerase como algo útil desde un punto de vista político-criminal'[862]

Así la culpabilidad es útil para modular la punición de una determinada conducta.

Roxin arguye la imposibilidad de la comprobación empírica del libre albedrío, lo que lleva a predicar el destierro de la libertad como base del reproche culpabilista, así señala que:

> la culpabilidad supone que el delincuente hubiera podido actuar de un modo distinto a como lo ha hecho, pero una "libertad de voluntad" de esta clase no existe o como todo el mundo reconoce, no se puede demostrar científicamente, aunque existiere en abstracto, no se podría demostrar en todo caso con seguridad si un delincuente concreto puede actuar de un modo distinto en el momento de cometer el delito…[863]

No obstante, lo anterior, la responsabilidad se excluye tanto por la imposibilidad de actuar de otro modo, como por la ausencia de necesidad preventivo general o preventivo-especial de la pena, sin que en el caso que nos ocupa se advierta que no es necesaria la prevención y por lo tanto la pena, sino al contrario el injusto culpable cometido por "Juan Francisco Ruíz Cano" si requiere una pena con los fines preventivos general y particular de la misma.

---

[862] Roxin, Claus, *Culpabilidad y prevención en derecho penal*, trad. de Francisco Muñoz Conde, Reus, España, 1981, pp. 48 y 49.
[863] Roxin, Claus, citado por Jiménez Martínez, Javier, *La teoría del delito*, cit., p. 1075.

F. Sistema funcional social de Díaz-Aranda

El creador de esta sistemática comienza por hacer una clasificación de la conducta típica, que la relacionaremos con la hipótesis de defraudación fiscal prevista en el artículo 108, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, consistente en omitir las contribuciones, en este caso, el impuesto al valor agregado, a través del engaño.

En cuanto a la conducta-típica de resultado y de mera actividad, la hipótesis en estudio consiste en "quien con uso de engaños omita totalmente el pago de una contribución con perjuicio del fisco federal", de lo que se desprende que la conducta-típica en comento requiere de un resultado material consistente en "perjuicio" al fisco federal.

Razón por la cual la conducta-típica de Juan Francisco Ruíz Cano, es de resultado material.

Por lo que hace a la clasificación de la conducta-típica en instantánea o permanente, la conducta-típica de defraudación fiscal, motivo de estudio es de consumación instantánea, toda vez que, la lesión al bien jurídico (consistente en el patrimonio del Estado en su calidad de fisco federal,[864] así como, el sistema de recaudación, sólo se puede concretar en un momento y no es posible prolongarlo en el tiempo.[865] así en el presente caso, cuando Juan Francisco Ruíz Cano presenta la declaración mensual, consignando, un impuesto acreditable en mayor cantidad al real, presentando facturas falsas, y omite pagar las contribuciones debidas, en ese momento se consuma, sin que se prolongue en el tiempo, la constricción del bien jurídico tutelado.

Por lo que hace a si la conducta es de acción o de omisión, la hipótesis de defraudación fiscal en comento es de omisión, toda vez que, se deja de pagar el total de la contribución, en este caso, del impuesto al valor agregado, y un resultado material que es el perjuicio al fisco federal, y el engaño es el medio comisivo consistente en consignar en las declaraciones un impuesto acreditable mayor al real, presentando facturas falsas.

Como se mencionó al estudiar el contrabando las acciones u omisiones únicamente pueden ser realizadas en forma dolosa o culposa de acuerdo al artículo 8o. del Código Penal Federal, y en la hipótesis de defraudación fiscal en estudio, solo admite la forma

[864] En este sentido se han pronunciado juzgados de distrito en materia de amparo al señalar que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal cuando se omite pagar contribuciones es el patrimonio del erario federal, y en otras resoluciones de forma más específica se ha señalado que es el patrimonio del fisco federal.
[865] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 168.

dolosa, toda vez que, no existe en el Código Fiscal de la Federación regulación que indique que dicha conducta típica pueda ser cometida en forma culposa y tampoco se encuentra prevista en el artículo 60 del Código Penal Federal que contempla las conductas que podrán ser sancionadas cuando se cometen a título culposo.

Aunado a lo anterior, por su naturaleza no podría ser cometida de forma culposa, pues, se requiere del elemento engaño, el cual como veremos en materia de defraudación fiscal, consiste en las maquinaciones y argucias, lo cual no se puede dar de forma imprudente.

Las conductas típicas pueden ser de lesión o de peligro, así los delitos de lesión se caracterizan por requerir que la conducta afecte un bien jurídico para considerarse "hechos consumados".[866] En este sentido la conducta-típica de defraudación fiscal en comento es de lesión, pues, daña el bien jurídico tutelado que es el patrimonio del fisco federal, y al sistema de recaudación, sin embargo, al igual que en el injusto de contrabando se ha cuestionado, si realmente constituye un daño al fisco federal, el hecho de que una persona no pague los impuestos como es el impuesto al valor agregado.

Lo anterior, en virtud de que lo que realmente causa una lesión al bien jurídico tutelado de referencia es cuando, una multitud de personas realizan dicha conducta (delitos acumulativos). Sin embargo, aunque sea mínimo el daño consideramos que sí lesionan al bien jurídico tutelado, además de lo disvaliosa que pueda ser la conducta-típica que se lleve a cabo, como lo es en el caso que nos ocupa, pues, no basta que el sujeto omita contribuciones, sino que dicha omisión lo hace a través del uso de engaño, lo cual hace que la conducta sea valorada con un alto grado de disvalor. Sobre el tema de delitos acumulativos se ahondará en el apartado de la antijuridicidad.

Otra clasificación de la conducta típica es que puede ser consumada o tentada, las conductas descritas en los tipos penales están redactadas como conductas consumadas, sin embargo como ampliación de los tipos penales encontramos a la tentativa, en el delito de defraudación fiscal que nos ocupa normalmente será consumada, al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, "convirtió" la tentativa de defraudación fiscal en delito consumado, al variar la naturaleza del engaño en materia penal, y suprimir el elemento consistente en que una persona en virtud del comportamiento del sujeto activo, caiga en una falsa apreciación de la realidad, es decir, esté en un error, y sólo requerir para

[866] *Ibídem*, pp. 170 y 171.

el engaño en materia de defraudación fiscal, las maquinaciones, las argucias por parte del sujeto activo.

De esta forma, la conducta-típica en estudio es consumada.

Una última clasificación de la conducta-típica es que puede ser común o especial. Al igual que en el contrabando, la descripción de la conducta-típica hace referencia a "quien", lo que a primera vista hace pensar que el sujeto activo puede ser cualquier persona física, sin embargo, atendiendo a la teoría del deber jurídico, quien tiene el deber de contribuir, es el propio contribuyente, y como excepción, y a efecto de no crear impunidad el representante de las personas morales (quien tiene la calidad de garante), sin que obste a lo anterior, que terceros (extraneus) puedan ser responsables solidarios del pago de impuestos.

En la práctica ha traído varios problemas porque la autoridad, en diversas ocasiones ha resuelto que el contador o asesor fiscal también pueden ser autores directos del delito de defraudación fiscal en comento, postura con la cual no coincidimos, al grado tal que mediante reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación, se incorporó la fracción IX al artículo 95 del Código Fiscal de la Federación con lo cual pretende terminar con la polémica de la responsabilidad del contador y asesor fiscal en los delitos fiscales, básicamente en el delito de defraudación fiscal, al considerarlo como autor del mismo.

Para mayor claridad transcribimos dicho precepto:

> Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> …
>
> IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan, o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Al respecto, se reitera que dicho artículo puede ser atacado de inconstitucional en virtud de que puede ser violatorio del principio de exacta aplicación de la ley que rige en materia penal relativo a la conducta típica, donde la autoría pertenece o se estudia en el tipo penal.

Respecto a si se requiere una calidad especifica en la conducta-típica de defraudación fiscal en comento, cierto sector de la doctrina consideran que no, es decir, cualquier persona puede cometer defraudación fiscal, mientras que hay otro sector de la

doctrina, al cual nos afiliamos, que considera que sólo el contribuyente puede ser autor directo en esta conducta-típica de defraudación fiscal, así dentro del primer sector doctrinal que consideran que no se requiere una calidad específica en el sujeto activo se encuentra Ambrosio Michel, quien sostiene que:

> … El tipo de defraudación fiscal no requiere de sujeto activo calificado, al igual que en la mayoría de delitos fiscales,… puesto que el sujeto activo puede ser cualquier persona física, ya sea que tenga la calidad de contribuyente o no, sea representante o apoderado de algún contribuyente persona física o moral o no lo sea, es decir, no requiere ser un sujeto activo calificado, que requiera ciertas características o condiciones, sino solo que sea imputable y que realice las acciones para que se le pueda considerar como autor o partícipe de este delito…[867]

Dicho autor pone el siguiente ejemplo, con el cual a su criterio pone de manifiesto que no se requiere acreditar cierta calidad del sujeto activo en la defraudación fiscal:

> …una persona física no contribuyente crea una sociedad fantasma, para aparentar cierta actividad inexistente, y utiliza facturas falsas para acreditar IVA en cantidad mayor al pagado supuestamente por la empresa, y de esta forma tramita ilícitamente la devolución de dicho impuesto, lo cual constituye la figura de la defraudación fiscal prevista en el artículo 108 del CFF…[868]

Al respecto, comentamos que en dicha hipótesis propiamente no existe el deber de contribuir sino que a través de engaños obtienen un lucro indebido, que también es una hipótesis de defraudación fiscal, sin embargo, si nos enfocamos en la hipótesis motivo de estudio consistente en “usar engaños omitiendo el pago total o parcial de impuestos” entonces consideramos que si se requiere un sujeto activo calificado, en este sentido nos adherimos a la doctrina dominante que existe en España la cual sostiene que el delito de defraudación fiscal es una conducta típica de infracción de deber, sin desconocer lo sugerente que resulta también la teoría del dominio.

Considerar a la conducta-típica de defraudación fiscal que nos ocupa, como una de infracción de deber se corresponde con los postulados de la visión funcionalista axiológica de esta clase de conductas-típicas, ciñéndose esta calificación al círculo de candidatos a la

[867] Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, *cit*., p. 588
[868] *Ibídem*, p. 589.

imputación, por oposición a la que describe a través de un modelo de realización típica (visión funcionalista sistémica).[869]

La teoría de los delitos de infracción de un deber sirve para distinguir tipos de autores (funcionalista axiológica), o bien, como una comprensión de la realización típica (funcionalista sistémica).[870]

De esta forma y con base en las ideas de Roxin es que la defraudación fiscal en la hipótesis que nos ocupa es un delito especial, en razón de la calidad específica del autor, pueden ser denominados "delitos de infracción de deber", pues solo puede ser autor, el que infringe el deber específico derivado de su posición, es decir, en cuanto verdadero autor, todo coautor debe reunir las condiciones personales necesarias para ser autor en los delitos especiales. El interviniente no cualificado no puede ser coautor, sino sólo partícipe.[871]

En este caso, dicha calidad de garante, el deber específico de contribuir, le deriva de la propia ley, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, algunos consideran insuficiente la teoría del dominio del hecho para explicar ciertos supuestos de accesoriedad, surgiendo la mencionada teoría de los delitos de infracción del deber, conforme a la cual:

> … el obligado tributario como intraneus, se vale o se sirve del asesor para consumar la defraudación aun para el caso que su aportación sea necesaria e imprescindible dado que su profesión, por ejemplo, de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas —teoría de los bienes escasos—, de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución (TS 26-7-99, EDJ 19391).

Consecuentemente en aquellos supuestos en los que el extraneus se sitúa desplegando una conducta susceptible de ser calificada como participación —inducción, complicidad, complicidad necesaria— en el hecho dominado por el obligado tributario, la solución dada hasta la fecha es la única posible: el asesor será considerado partícipe del delito fiscal del autor.

En ese sentido Muñoz Conde manifiesta:

---

869 Laporta, Mario, *op. cit*. 450.
870 *Ídem*.
871 *Ibídem*, p. 451.

“Sujeto activo es el obligado tributariamente. Se trata, por consiguiente, de un delito especial, en el que cabe la participación a título de inductores, de cooperadores necesarios o de cómplices, de las personas (asesores fiscales, testaferros, etc.,) que hayan contribuido al fraude fiscal, pero no como autores o coautores.”

En conclusión, para saber si el delito de defraudación fiscal es un delito especial, requiriendo una calidad específica en el autor, dependerá de la teoría que se asuma, así tendremos que preguntarnos el delito fiscal consiste únicamente en una infracción de deber (postura que compartimos), en cuyo caso el obligado tributario será el único autor por incumplirlo, con excepción del representante de la persona moral que para evitar impunidad, conforme al principio de equivalencia puede ser considerado autor, al tener la calidad de garante, o bien, goza de una naturaleza mixta, es decir, es de dominio y de infracción del deber, caso en el cual no solo el obligado tributario será autor sino, cualquier otro que realice la conducta-típica de defraudación, con pleno dominio del hecho.

En cuanto a los elementos objetivos la voluntad en la conducta-típica es esa posibilidad física de dominar el cuerpo, es decir, la capacidad de autodeterminación del movimiento corporal, en este caso, al tratarse de omisión de contribuciones, no se habla de un delito de acción, la cual contiene la voluntad del sujeto de realizar el movimiento, razón por la cual, no se verifica dicha voluntad de movimiento en la conducta- típica de defraudación fiscal que nos ocupa.

Por lo que hace al nexo causal hay que señalar que en la defraudación fiscal la conducta es el omitir el pago de contribuciones, y el resultado es la lesión al fisco federal, sin embargo, no hay nexo causal, porque el sujeto no hace algo en el mundo naturalístico, sino que se le puede imputar el resultado a través de un nexo normativo, es decir, por el deber que tenía de hacer algo (pagar impuestos) y no lo realizó.

Los elementos normativos de la conducta-típica requieren de una valoración ya sea cultural o jurídica y fueron descubiertos por autores adscritos en forma general a la teoría neoclásica, sin embargo, su contenido ha variado con el tiempo, agregando más contenido a dichos elementos, como se podrá advertir, respecto de la sistemática funcionalista social, teoría que utilizamos para interpretar las hipótesis de contrabando motivo de este trabajo.

En cuanto a los elementos culturales señalamos que el engaño a pesar de ser considerado por cierto sector de la doctrina y algunos criterios de nuestros tribunales, como parte de la conducta de defraudación fiscal, consideramos que es un medio comisivo de la

misma, que se estudia dentro de la conducta-típica de defraudación fiscal como elemento normativo de valoración cultural.

Sin embargo, otro sector de la doctrina como Alberto Torres López considera al engaño como la conducta al señalar que se trata de una actividad del sujeto, consistente en usar engaños, así dicho autor señala que el engaño es:

> … una actividad del ser humano en la cual se presenta la falta de verdad o donde está presente la mentira. Comete engaño no solo quien a sabiendas la altera la verdad a alguien, sino el que en sus obras, escritos y manifestaciones plasma falsedades. En este último sentido deberá ser entendida la expresión engaño que utiliza el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación…[872]

El maestro Franco Guzmán en un interesante estudio sobre el engaño señala lo siguiente:

> SOLO LAS PERSONAS FÍSICAS IMPUTABLES PUEDEN SER SUJETOS DE ENGAÑO EN FRAUDE
>
> Una cuestión sobre la cual HAY UNÁNIME CONFORMIDAD entre los autores es la de que en ciertos delitos, como lo es el fraude y el delito de amenazas, el sujeto pasivo DEBE SER NO SOLAMENTE UNA PERSONA FÍSICA, sino que es indispensable que sea imputable, es decir, que tenga la CAPACIDAD DE ENTENDER Y DE QUERER para poder ser engañada o resentir la amenaza.
>
> LA DOCTRINA RESPECTO AL DELITO DE FRAUDE
>
> La doctrina más autorizada considera indispensable que el sujeto engañado tenga las capacidades de entender y de querer, para poder tenerlo como tal.
>
> Así, en la doctrina italiana leemos:
>
> ´Sujeto pasivo del fraude es la persona determinada física o jurídica, que SUFRE el daño patrimonial, y no solamente la INDUCIDA A ERROR con artificios o engaños, que puede ser único o incluso DIVERSA y no haber recibido daño alguno, como es el caso de los depositarios, custodios o, para las personas jurídicas, el de los legítimos representantes, administradores, funcionarios, etc., en cuanto que éstos y no aquéllas, son los que están DOTADOS DE INTELIGENCIA o CAPACES DE SENTIMIENTOS y por tanto, APTOS PARA COMPRENDER, PARA JUZGAR Y PARA ERRAR'. (Filippo

[872] Torres López, Mario Alberto, *op. cit*. p.139.

Manci, *La truffa nel Codice Penale italiano. Studio teoricopractico,* Fratelli Bocca, Editori, Torino, 1930, p. 43.).

Y por si hubiera duda alguna acerca de que el sujeto engañado en el fraude puede ser una PERSONA FÍSICA, capaz de entender y de querer y, por consiguiente, susceptible de CAER EN ERROR, el propio Filippo Manci agrega en el mismo tratado sobre el fraude:

'Acciones o palabras o abuso de la confianza de alguien, el artificio o ENGAÑO, PRESUPONE SIEMPRE EN EL SUJETO PASIVO UN MÍNIMO DE CAPACIDAD DE ENGAÑO, es decir, DE ENTENDER , DE CREER y por tanto, DE QUERER, por lo cual PUEDE SER INDUCIDO A ERROR'. (Filippo Manci, *La truffa nel Codice Penale italiano. Studio teoricopractico,* Fratelli Bocca, Editori, Torino, 1930, p. 72.).

Otro de los autores italianos que con mayor claridad ha hecho referencia a este problema es Giuliano Marini, quien al desarrollar el vocablo 'Truffa', o sea 'fraude' o 'estafa', dice lo siguiente:

'Idénticas consideraciones deben hacerse a propósito de los requisitos exigidos en el SUJETO PASIVO del hecho del fraude. Naturalmente, por ahora, nos ocuparemos de la cuestión sólo en relación a la característica –propia del fraude- de resultar de la cooperación 'espontánea' del destinatario de la conducta fraudulenta, ya sea éste titular o no del patrimonio sobre el cual recaerá a su debido tiempo el efecto dañoso de la 'colaboración´ prestada al agente. Advertido lo anterior, DEBE DECIRSE INMEDIATAMENTE que el destinatario de los ARTIFICIOS o ENGAÑOS, SOLO PUEDE SER UNA PERSONA FÍSICA, en cuanto tal o en cuanto titular de un órgano público o privado. El problema de la admisibilidad del llamado fraude realizado 'engañando' a los aparatos automáticos, por tanto, debe ser resuelto –sin duda- negativamente.

'Entrando en el meollo del problema aquí examinado, debemos ahora preguntarnos si –a los fines de la posibilidad de realización de un hecho de fraude- ES NECESARIO, en el sujeto pasivo de la conducta, LA CAPACIDAD DE ENTENDER Y DE QUERER'. Giuliano Marini, Voz '*truffa, Novissimo Digesto Italiano, t. XIX,* Unione Tipografico Editrice, Torinese, Torino, 1973, p. 869*).*

En igual forma opina uno de los más autorizados penalistas italianos, como lo es Vincenzo Manzini, quien al comentar el delito de fraude señala como uno de los requisitos indispensables para que exista dicho tipo delictivo es que el engaño, o sea la inducción a error, recaiga sobre una persona física. Así, dice el conocido autor: 'SUJETO PASIVO DEL ERROR. Debe, ante todo, ser inducida a error UNA PERSONA

que no se encuentre en las condiciones indicadas en el artículo 643, porque en este caso sería aplicable el delito de engaño de personas incapaces, en el caso de que el hecho concretara los demás requisitos exigidos por tal delito, el cual es un delito de peligro y castigado mucho más gravemente que el fraude'. (Vincenzo Manzini, *Trattado di Diritto Penale Italiano,* 4ª ed., vol. IX, *Delitti contro il patrimonio,* Unione Tipografico Editrice, Torinese, Torino, 1963, p. 653*).*

… Dentro de los autores que han escrito en México y que podemos considerar como nuestros, se encuentra Mariano Jiménez Huerta quien, refiriéndose a esta cuestión, escribe con singular profundidad y máxima elegancia del idioma:

'El delito de estafa se individualiza y distingue de los demás delitos contra el patrimonio por el hecho de que el sujeto pasivo del engaño hace voluntaria entrega al estafador de la cosa objeto del delito. El párrafo primero del artículo 386 alude implícitamente a esta realidad, con la frase '… se hace ilícitamente de alguna cosa…'; y en el último, de una manera explícita y que no deja margen a la duda, se expresa: 'Cuando el sujeto pasivo del delito entrega la cosa de que se trata a virtud no sólo de engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se hayan empleado…'

'Si la consecuencia fáctica que produce la conducta fraudulenta del sujeto activo es la disposición patrimonial que efectúa el *sujeto pasivo del engaño*, dicha conducta engañosa ha de proyectarse *sobre un individuo con la capacidad psicológica suficiente* para que las maquinaciones, artificios o engaños puedan moverse su voluntad y determinarle a realizar un acto de disposición patrimonial debido a la impresión ilusoria que produjeron en su entendimiento o en su sentimiento. Cuando el sujeto pasivo de la conducta está de hecho totalmente desprovisto por cualquier causa de la facultad de entender y de querer, el delito de fraude no puede existir por faltar las insoslayables bases psíquicas para que pueda afirmarse que hubo una disposición patrimonial.

Esta facultad ha de entenderse en sentido natural y concurrir en el instante en que se desplegó el engaño. Si por cualquier causa permanente —infancia, esquizofrenia u oligofrenia o transitoria embriaguez, fiebre o abuso de enervantes— el sujeto pasivo de la conducta se hallare en un estado de incapacidad natural en que fuere imposible hacerle víctima de engaño o error, no existiría el delito de fraude aun en el caso en que mecánica e inconscientemente entregase la cosa al agente y éste la recibiera de las propias manos de aquél. Dicha entrega constituiría la base fáctica del 'apoderamiento' típico del robo' (Jiménez Huerta, Mariano, Derecho Penal Mexicano, t. IV, tercera edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1977, pp.194-200).

Es, desde luego, unánime la exigencia de que las maniobras fraudulentas deban ejercerse *sobre persona física determinada*. En el caso de las personas morales (de las cuales me ocuparé en seguida), es indispensable que el engaño *recaiga sobre una persona física*, sea en cuanto tal, sea en cuanto titular de un órgano público o privado. Ya esto excluye teóricamente que pueda conformarse la acusación de fraude hecha en la presente causa.

Tales conclusiones se basan en el simple hecho de que el contenido exquisitamente psicológico del fraude hace imposible que los elementos de esa índole que conforman su estructura –error, falsa representación, engaño, motivación, voluntad, decisión, disposición— puedan anidar en quien carece de las condiciones biopsicológicas correspondientes y, por tanto, en una persona jurídica o en un órgano público. En otras palabras, ni una ni otro puede ontológicamente ser objeto de maniobras engañosas que determinen ilícitamente un acto de disposición patrimonial perjudicial en provecho ajeno….Efectivamente, cuando nuestro Código Penal dice en su artículo 386 que comete el delito de fraude el que *engañando a uno*, se refiere, como lo hemos explicado *exhaustivamente*, a una persona física con capacidad de entender y de querer, que pueda caer en error, o sea, que pueda ser engañada. Pero *no puede confundirse* al sujeto engañado con el sujeto *pasivo del delito*, el cual puede ser *el mismo* sujeto al que se hizo creer como cierto lo que era falso, o una persona distinta, la cual puede ser *otra persona física* o bien una *persona moral*, pública o privada.

Así, alguien puede hacerle creer a una persona física que le vende un reloj de oro y de marca muy cotizada y en realidad entregarle un objeto con chapa de oro, maquinaria de reloj corriente y carátula de reloj fino. En este caso que es de fraude, es indispensable que el sujeto engañado tenga capacidad para caer en el error. Y así en este ejemplo el carácter de persona engañada y de sujeto pasivo del daño patrimonial coincide en la misma persona…[873]

Sin embargo, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar el engaño en materia de defraudación fiscal variaron la naturaleza del engaño en el delito de fraude, pues dejaron fuera la falsa apreciación de la realidad en que debe estar el sujeto pasivo de la conducta con motivo de la acción llevada por el sujeto activo del delito, por lo que para que se dé el engaño fiscal basta con las maquinaciones por parte del sujeto activo sin importar el impacto que causen las mismas en el sujeto pasivo de la conducta, como se aprecia de la ejecutoria que sirvió para emitir la jurisprudencia de rubro: "FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO". Novena

[873] Citado por Nava Garcés, Alberto Enrique, *El tipo penal y sus elementos*, Porrúa, México, 2015, p. 65 a la 67.

Época, Registro: 183535, Instancia: Primera Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Agosto de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 38/2003, Página: 83. Ejecutoria que en su parte conducente se dijo:

> … El artículo 108 prevé como requisito del delito de defraudación fiscal que el sujeto activo debe usar engaños o aprovechamientos de errores, en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o en la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, y su sanción dependerá del monto del fraude o de la posibilidad de su determinación, con una pena que comprenderá de tres meses a seis años o de tres a nueve años de prisión.
>
> Así, el término engaño significa, en sentido amplio, faltar a la verdad en lo que se hace, dice, piensa, cree o discurre, pero a sabiendas, el engaño tiene como característica el ser consciente. También puede considerarse como una simulación, y concretamente en los delitos, como la voluntad intencional, propósito de cometerlos o infracción maliciosa en el cumplimiento de las obligaciones contraídas...

En sentido similar en Alemania según interpretación del BGH, en los casos incluibles en el s 370.1.1 AO no es necesario tener éxito en el engaño, es decir, no se debe causar un error del funcionario de Hacienda competente.[874]

De lo anterior se concluye que en este tipo penal los engaños consisten en alterar la realidad mediante mentiras, falsedades, es decir existe una ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, lo cual se materializa en el tipo que nos ocupa por ejemplo cuando se falsifican documentos como las facturas, o se usan documentos falsos cuando el falsificador no es el propio sujeto activo del delito de defraudación, es decir, es documentación apócrifa, sin que sea requisito que el servidor público del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenga una falsa representación de la realidad, pues de requerirse este requisito, como lo es en el delito de fraude, la mayoría de los delitos de defraudación fiscal que se cometen en esta hipótesis, quedarían en grado de tentativa, pues, no obstante la maquinación, la falta de verdad del sujeto activo, dicha actividad no logra que el empleado del SAT, tuviese una falsa apreciación de la realidad, y tan no la tuvo que detectó el “engaño” (en términos de la interpretación de la SCJN tratándose de la defraudación fiscal)” por parte del sujeto activo.

[874] Kuhlen Lothar, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal,* trad. de Beatriz Cruz Márquez y Juan Luis Fuentes Osorio, Madrid, Marcial Pons, 2015, p. 32.

A primera vista pareciera que el delito de defraudación fiscal mediante el uso de engaños no se puede cometer mediante comisión por omisión pues como se señaló se requiere de una actividad consistente en el uso de engaños, para que se pueda imputar su comisión, criterio que ha sido señalado en la siguiente tesis aislada:

> DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión". Amparo directo 859/72. Arturo Estrada Arvízu. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.
>
> Amparo directo 148/72. Ernesto Pansich Edwuard. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.
>
> Amparo directo 6168/71. Guillermo Delgadillo Zuleta y Rubén Huerta Velasco. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidente: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.
>
> Séptima Época, Registro: 236078, Instancia: Primera Sala, Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 57, Segunda Parte, Materia(s): Penal, Página: 17.

Sin embargo, en el caso de los representantes de una persona moral, y a la propia persona moral se les podría imputar la comisión del delito de defraudación fiscal cuando a través de engaños se omita el pago total o parcial de alguna contribución, no obstante que en el caso de los primeros no hayan llevado a cabo el uso de engaños, en virtud de tener el deber de impedir este delito pudiendo haberlo hecho, pues tenían la calidad de garante, y en este caso estamos ante un delito de comisión por omisión, lo anterior encuentra su fundamento en los artículos 7o. del Código Penal Federal y 95 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, preceptos que en su parte conducente señalan lo siguiente:

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

… Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

Sin embargo, consideramos que no se podría dar la responsabilidad del o los administradores por tener la calidad de garante en el delito de defraudación fiscal, primero porque podría llegar a ser declarado de inconstitucional dicho precepto, pues la calidad de garante solo se impone respecto de deberes muy específicos, y no puede imponer el deber de velar por los intereses del fisco federal a un administrador, y en segundo término al requerir la conducta-típica de defraudación fiscal el elemento engaño consideramos que tiene que existir una conducta activa para realizar ese elemento, lo cual no puede darse a través de la calidad de garante, en sentido similar ya se había pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una tesis aislada de la Séptima época, la cual es del tenor siguiente:

DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión. Época: Séptima Época. Registro: 236078. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 57, Segunda Parte. Materia(s): Penal. Tesis: Página: 17.

Amparo directo 859/72. Arturo Estrada Arvízu. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente. Amparo directo 148/72. Ernesto Pansich Edwuard. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente. Amparo directo 6168/71. Guillermo Delgadillo Zuleta y Rubén Huerta Velasco. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidente: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Dentro de la conducta-típica de defraudación fiscal en comento se encuentran los elementos normativos jurídicos expresos: omisión, pago total y, contribuciones, cuyas definiciones ya fueron señaladas en el presente trabajo, por lo que se remite a los apartados correspondientes.

En cuanto a los elementos normativos jurídicos implícitos está el sentido de la prohibición, en el caso de la conducta-típica de defraudación fiscal lo que se prohíbe es omitir impuestos mediante el engaño, sin embargo, el engaño que se requiere, son las maquinaciones, las argucias, no “cualquier”, tipo de engaño, por lo que el hecho de incumplir un convenio de pagar el adeudo impositivo, no constituye el engaño requerido por el tipo de defraudación fiscal, ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado. En ese sentido, el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito estableció la siguiente tesis aislada:

> DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES. El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 57, Segunda Parte, página 17, del rubro y texto siguientes: "DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.". Época: Novena Época, Registro: 188628, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Penal, Tesis: XV.1o.24 Página: 1108, PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO. Amparo en revisión 196/2001. 29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

En cuanto a la imputación del resultado a la acción, algunos autores consideran al engaño como la conducta-típica y a la omisión de contribuciones como el resultado, razón por la cual de acuerdo a esta postura se podrá imputar normativamente dicha omisión de

contribuciones a la acción de engañar, dicho de otra manera, las argucias, las maquinaciones aumentaron el peligro al bien jurídico tutelado, lo cual se concretó en el resultado de omisión de contribuciones, conducta que está dentro del radio de prohibición. Sin embargo, nosotros consideramos que la conducta típica es la omisión de contribuciones, y el uso de engaños es el medio comisivo, mientras que el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, es el resultado.

Ahora bien, la imputación del resultado a la omisión tiene gran utilidad en el caso a estudio, aquí nos debemos preguntar si un contribuyente puede dañar el patrimonio del Fisco federal sin hacer algo, de esta forma para dar respuesta primero que nada hay que constatar si existe un deber específico de actuar que obligue al sujeto a evitar el resultado, es decir, si tiene la calidad de garante respecto al patrimonio del Estado en su calidad de fisco federal, por lo que dicha posición de garante en el caso de la defraudación fiscal proviene de la ley, y en una reforma muy controvertida también puede provenir de los estatutos de una persona jurídica.

Así, por ejemplo hablando en términos fiscales el hecho imponible para las personas físicas y morales de acuerdo con el deber específico de pagar contribuciones lo encontramos en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece lo siguiente:

> 1o. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:
>
> I. Enajenen bienes…

En este caso, se le puede imputar a Juan Francisco Ruíz Cano como representante de la contribuyente que tiene el deber de contribuir y omite pagar los mismos, y causa el resultado de lesión al Fisco federal, solo que para que se pueda colmar el tipo objetivo, en este caso, también habrá que constatar el elemento engaño que ya fue comentado, pues la conducta-típica tiene como elemento normativo al engaño.

Para Díaz Aranda explica la comisión por omisión dentro de la imputación objetiva, es decir, como se señaló en el capítulo anterior, en el estudio de los elementos normativos de la conducta típica de valoración jurídica implícitos, en concreto en la imputación del resultado a la omisión, en la cual la omisión producto de una valoración normativa es lo que

la hace relevante para el derecho penal.[875] Así, por ejemplo, el delito de defraudación fiscal admite la conducta de omisión impropia o comisión por omisión, no obstante lo complejo por el medio comisivo previsto en el tipo penal consistente en el uso de engaños.

En efecto al ser un delito de resultado material puede ser cometido a través de una omisión, en donde el sujeto activo tenga la posición de garante, es decir, no hace algo teniendo el deber jurídico de obrar para evitar el resultado, como en el caso del administrador de la persona jurídica, a quien le resulta calidad de garante por virtud de los estatutos sociales, quien tiene la obligación de evitar el perjuicio al fisco federal (resultado típico), en términos del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 95, fracción VIII, es decir, se viola una norma preceptiva, en este caso del derecho fiscal como lo es el deber de contribuir, y una norma prohibitiva, consistente en no dañar al fisco federal.

El administrador no causó la omisión de impuestos, pero si valoramos normativamente la conducta, entonces podemos establecer que el administrador independientemente del nombre que ostente, tenía el deber de vigilar que se pagaran y de forma completa las contribuciones y por lo tanto evitar el daño al fisco federal y no lo hizo.

Es así como se califica la conducta como una omisión a la cual unimos el resultado a través de un nexo normativo de imputación y no de un nexo causal.[876]

Para que la omisión sea equivalente a la acción se necesita que exista un deber específico de actuar que obligue al sujeto a evitar el resultado, lo cual ha sido denominado la posición de garante,[877] cuyo fundamento, es decir, el deber de actuar está expresamente señalado por la ley, cuando ésta señala al sujeto determinados comportamientos (deberes) que derivan de su cargo, profesión, empleo, lazos familiares o por una relación contractual, o por estatutos sociales, porque ha sido precisamente él quien creo la situación de peligro, (actuar precedente).

Para Luzón Peña:

> …la comisión por omisión requiere exista un deber jurídico especial de actuar, deber de garante, y que la omisión corresponda a causar activamente el resultado, por lo que la omisión debe de equivaler valorativamente de modo exacto a la causación de un resultado, y eso se da cuando el garante se da por sentado normativamente que tiene

[875] Díaz-Aranda Enrique y Roxin Claus, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. pp. 185-211.
[876] *Ibídem*, p. 203.
[877] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., 204.

controlado el riesgo y luego lo descontrola (desestabiliza el foco potencial de peligro), si el garante hace eso está aumentando el riesgo decisivamente, y eso equivale a causar un resultado, es decir, se da cuando la sociedad y el derecho consideraban que es seguro que el garante iba a actuar, pero hay varios casos de garante en que no se considera seguro que iban a actuar, tienen un deber jurídico especial, pero se sabe que en muchos casos actúan y en otros no, en estos casos no hay auténtica comisión por omisión y en ese caso de acuerdo a varios códigos penales se debe de imponer la pena mínima, porque aunque sean garantes no están produciendo el resultado...[878]

Díaz Aranda manifiesta que:

"… es menester precisar que no se trata de un deber general de evitar el resultado, lo cual sería imposible, sino de deberes específicos de cuidado impuestos para evitar que el resultado sea generado por determinados peligros a los que se encuentra expuesto el bien jurídico tutelado"[879]

En ese sentido el legislador, respecto a la defraudación fiscal, le atribuye la calidad de garante al administrador único que se compromete en los estatutos sociales de la empresa a vigilar que se paguen las contribuciones de forma correcta y completa, de esta forma protege el patrimonio del fisco federal, pero si le era imposible saber que se estaba omitiendo pagar el impuesto usando engaños de acuerdo por ejemplo a la información y documentación que le presentó otro socio o tercero, consideramos que no existe el dolo, y por lo tanto habría un error de tipo sin importar si era vencible o no porque en este caso la defraudación fiscal solo se puede cometer de manera dolosa, por lo que si dicho error era vencible, tampoco se le impondrá pena alguna.

Por último, se requiere que el bien jurídico tutelado haya estado en peligro o sufra lesión, en esta clase de conductas-típicas invariablemente cuando se omite la conducta debida se da la lesión al bien jurídico tutelado.

En conclusión, para poder imputar el resultado de lesión (perjuicio al Fisco Federal) o peligro del bien jurídico tutelado (el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco Federal) a la omisión del garante (no haber pagado las contribuciones) se requiere confirmar que con el cumplimiento del deber (pago de contribuciones de forma completa) era seguro o muy probable la evitación del resultado (perjuicio al Fisco federal), en el tipo

[878] Luzón Peña, Diego, Comisión por omisión, página electrónica de youtube, *https://www.youtube.com/watch?v=BvQKK-m8a4w.*
[879] Díaz Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*., p. 204.

penal de defraudación fiscal a estudio, siempre que se incumpla el deber de actuar, invariablemente se dará el resultado, es decir, si se cumple con dicho deber que es el de pagar contribuciones siempre se va a evitar el resultado, es decir el perjuicio al Fisco federal, por lo que no se podría dar la hipótesis de que el resultado sea imposible de evitarlo con el cumplimiento del deber, con lo cual se excluiría la conducta del radio de prohibición de la norma y se consideraría atípica.

En este sentido, el administrador tiene la calidad de sujeto activo (situación que no le quita el carácter de conducta-típica especial), por actuar en representación de la persona jurídica Servicios Técnicos y Especializados de Personal Gens, sociedad anónima de capital variable, actuó por sí, en su carácter de autor directo, como titular de la Firma Electrónica Avanzada, de la contribuyente, a través de una conducta de comisión por omisión.

Por lo tanto, tenía la calidad de garante y omitió el pago parcial del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal de 2008, en febrero por $12, 640.44 pesos, en marzo por $24,280.37, en abril por $37, 989.08, en mayo por $27,103.38 pesos, en junio por $15,435.69 pesos, en julio por $54, 578.83, en agosto por $23, 045.08 pesos, en septiembre por $29, 590. 65 pesos, en octubre por $26, 625. 52 pesos, en noviembre $27, 445. 81 pesos, en diciembre por $19, 609.13 pesos, dando un total de $298, $443. 98 pesos, el medio comisivo de engaño lo que realizó empleando la firma electrónica avanzada que solicitó a nombre de la contribuyente, al remitir por vía de internet las declaraciones informativas que se efectuaron en las siguientes fechas:

Por lo que hace al mes de febrero se presentó el dieciocho de marzo; por lo que hace al mes de marzo se presentó el diecisiete de abril, por lo que hace al mes de abril se presentó el diecinueve de mayo, por lo que hace al mes de mayo se presentó el diecisiete junio, por lo que hace al mes de junio se presentó el diecisiete de julio, por lo que hace al dieciocho de agosto, se presentó el diecisiete de septiembre, por lo que hace al mes de septiembre se presentó el diecisiete de octubre, por lo que hace al mes de octubre se presentó el dieciocho de noviembre, por lo que hace al mes de noviembre se presentó el dieciséis de diciembre, todos los anteriores del año 2008, y por lo que hace al mes de diciembre se presentó el diecinueve de enero de 2009.

El imputado usó el engaño (medio comisivo) ya que en esas declaraciones mensuales informativas afirmó que su representada tenía un impuesto acreditable en mayor

cantidad al real, utilizando facturas falsas, por lo que no había contribuciones que pagar por concepto del impuesto al valor agregado, lo que es falso, ya que de la revisión fiscal que se efectuó de la contribuyente indicada derivado de la información bancaria y de la proporcionada por terceros se determinaron contribuciones a cargo del imputado.

Por lo anterior se produjo un resultado lesivo al Fisco federal, al no recibir la cantidad del impuesto al valor agregado de referencia, lo que constituye una lesión al bien jurídico tutelado por la norma penal-fiscal, el cual consiste el daño al patrimonio del Estado, integrado por las contribuciones a cargo de las personas obligadas, existiendo un nexo de imputación normativa de entre el resultado y la conducta omisiva, ya que si el activo hubiere pagado el impuesto en comento, con base en el impuesto acreditable real de representada, no se hubiese presentado el resultado material de referencia, toda vez que el sujeto activo tenía el deber de evitar el resultado, pues tiene la obligación de preservar el bien jurídico tutelado.

Cabe señalar como se mencionó en la conducta-típica de contrabando que para cierto sector de la doctrina esta clase de conductas-típicas, en especial el fraude fiscal, son de peligro abstracto.

Por lo que hace a los elementos subjetivos específicos, la conducta-típica de defraudación fiscal en estudio consistente en: “usar engaños, omitiendo el pago total o parcial de contribuciones en perjuicio del fisco federal”, no contempla elementos subjetivos específicos diversos al dolo, pues, el elemento de la conducta-típica de referencia que podría tener cierto contenido subjetivo específico, sería el engaño, sin embargo, en la manera en que ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como argucias, maquinaciones sin requerir el ánimo del sujeto activo de que la víctima del delito caiga en una falsa apreciación de la realidad (error), por lo que se anula cualquier posibilidad de considerar al engaño como elemento subjetivo, o de doble naturaleza objetivo-subjetivo.

En España algún sector considera que en la hipótesis de defraudación fiscal existe un ánimo de lucro al no pagar la deuda tributaria.[880]

Por lo que hace a los elementos subjetivos genéricos, como ha quedado señalado la ley no prevé una punibilidad por imprudencia en la comisión de este delito, porque al igual

[880] Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina, *Derecho penal económico, cit*., p. 246.

que la hipótesis de contrabando analizada, no se encuentra la conducta típica en el listado de números clausus que señala el artículo 60 del Código Penal Federal.

Aunado a que del estudio a la sistemática social del delito, la imprudencia deja de ser un elemento subjetivo de la conducta-típica, para reubicarse en los elementos normativos jurídicos.

Por lo tanto, el único elemento subjetivo genérico de la conducta-típica es el dolo, en este sentido es el conocimiento de las circunstancias del hecho, es decir, el conocimiento de Juan Francisco Ruíz Cano de que está omitiendo el pago de la contribuciones, mediante engaños y la decisión de realizar dicha conducta omisiva, queriendo causar al fisco federal un perjuicio. En este caso hay dolo directo.

Asimismo, es muy común que en esta clase de conductas típicas se dé el dolo eventual a pesar de que algunos Tribunales mexicanos de manera errónea señalen que estamos ante la presencia de dolo directo, es el caso, cuando el contribuyente manifiesta, que él no sabe de la materia contable y fiscal que por eso tiene contador, y que él no conocía si su contador estaba declarando correctamente que el solo firma, en ese caso, normalmente el contribuyente sabe lo que está pasando a su alrededor y que muy probablemente va causar un resultado, lesión al Fisco federal, sin que sea necesario que el contribuyente conozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, pues acepta o consciente la cantidad realmente defraudada.

En cuanto a las causas de atipicidad por falta de elemento objetivo, consideramos que al ser la conducta-típica de defraudación de comisión por omisión, no tienen aplicación, no puede existir falta de acción ni del nexo causal o del resultado.

Asimismo, por lo que hace a la exclusión del elemento normativo, al considerar al engaño como un elemento normativo de valoración cultural, en el caso de que haya omisiones de contribuciones, pero no exista engaño no se podría configurar la conducta-típica de defraudación fiscal, y si no hay engaño se excluye dicha conducta por falta de un elemento normativo de valoración cultural, como en el caso de incumplimiento del pago de un adeudo fiscal en parcialidades que se comentó.

Tratándose de los elementos normativos jurídicos expresos, podría ser la omisión por la existencia del deber jurídico de contribuir, sin embargo preferimos estudiarla en los elementos normativos jurídicos implícitos como lo es la imputación normativa del resultado a la omisión, así se podría dar el caso de que no existiera el hecho imponible, por lo tanto

no existe el deber jurídico de contribuir, y no habría ningún resultado, es decir, no habría daño al fisco federal.

En el caso que nos ocupa si existía el hecho imponible, y "Juan Francisco Ruíz Cano" si tenía el deber jurídico de pagar las contribuciones en representación de la persona moral denominada Servicios Técnicos y Especializados de Personal Gens, Sociedad Anónima de Capital Variable, de conformidad con los artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1o. y 2º., fracción I, del Código Fiscal de la Federación, 1°, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con relación a la exclusión del elemento subjetivo específico, al no contemplar la conducta-típica algún elemento de esa naturaleza no podría darse la exclusión por falta de algún elemento subjetivo específico. Sin embargo, si pudiese aparecer el denominado error de tipo el cual hace que no exista dolo por parte del sujeto, al respecto, aquí cobra un papel importante para el error, la técnica legislativa empleada, en esta clase de tipos resulta común que el legislador no formule íntegramente el tipo dentro de la norma penal, y remitiendo a disposiciones jurídicas recogidas en otros ordenamientos jurídicos, la remisión legislativa es muy común en el Derecho penal económico.

En el caso en estudio Juan Francisco Ruíz Cano no actúo bajo algún error de tipo, pues conocía las circunstancias de su hecho, es decir, que estaba omitiendo el impuesto al valor agregado, a través del engaño como lo era el declarar un impuesto al valor agregado acreditable en cantidad mayor al causado, y usar facturas falsas, y tenía la intención de llevar a cabo dicha conducta.

Con relación a la antijuridicidad, se debe afirmar que la conducta-típica de defraudación fiscal llevada a cabo por Juan Francisco Ruíz Cano es antijurídica, es decir, contraria al derecho, pues no está amparada por ninguna causa de justificación, además que lesionó el patrimonio del Estado en su calidad de fisco federal, así como al sistema tributario[881] (antijuridicidad material).

[881] En ese sentido, Orellana Wiarco Octavio Alberto señala que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es: "el sistema de recaudación tributaria, aclarando que este bien jurídico tutelado es complejo en su esencia, ya que abarca un contenido que se refiere tanto al daño como al peligro que pueda sufrir la Hacienda Pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y los servicios públicos, y que además afecta la función de política criminal de desalentar "la burla de los compromisos cívicos" del contribuyente que incurra en este delito, pues se "deteriora la moral ciudadana" con la violación de esta norma penal", y agrega dicho autor que: "Al señalar que el bien jurídico tutelado es complejo se pretende resaltar que al asignar al sistema de recaudación tributaria la calidad de bien jurídico que buscan tutelar los

Ambrosio Michel coincide con Orellana Wiarco al señalar que:

> .. El bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal, así como en sus equiparables, no puede ser más que la salvaguarda del sistema tributario mexicano, para garantizar una recaudación de las contribuciones tendientes a satisfacer las necesidades sociales del gasto público del Estado…[882]

Sin embargo, cierta doctrina española sostiene que no son delitos de lesión sino de peligro abstracto, e incluso que debería de desaparecer de las conductas típicas penales, y pasar a formar parte del derecho administrativo, con lo cual, en el caso que nos ocupa no estamos de acuerdo, porque además de la omisión de contribuciones, existe la conducta disvaliosa del uso de engaños, que debe ser tomada en cuenta para seguirlo considerando una conducta-típica reprimida por el derecho penal.

Las aseveraciones de algunos autores de la doctrina que sostiene que las conductas típicas de defraudación fiscal no lesionan o es mínima la lesión al fisco federal, son las siguientes:

La defraudación fiscal es referida por la doctrina internacional dentro de los delitos acumulativos, los cuales tienen dos características:

> 1. Son aquellos que, realizados en una sola oportunidad, no afectan ningún bien jurídico individual o colectivo; es decir, son conductas que, consideradas unitaria e individualmente, carecen de todo poder ofensivo considerable, verificándose a lo sumo microlesiones en el objeto de protección u objeto del comportamiento.
>
> 2. Sin embargo, y desde la perspectiva global o general, es posible aseverar –en tono de prognosis- que la reiteración de aquellas conductas, ya sean realizadas por el mismo autor y/o por terceros sin necesidad de acuerdo previo, sí afectaría de manera relevante en grado de lesión o de peligro el bien jurídico protegido, en virtud de su riesgo de sumación (criterio de peligrosidad adicional)…[883]

Mientras que Feijóo Sánchez señala que:

> … los denominados delitos acumulativos o por acumulación o, con la terminología que prefiero, la tipificación de daños acumulativos es una técnica de protección de bienes jurídicos colectivos o supra individuales que debe pertenecer en exclusiva al derecho

---

delitos fiscales este concepto es incluyente de la índole patrimonial que guarda la generalidad de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo el particular frente a la Hacienda Pública…

[882] Michel Higuera, Ambrosio, Derecho penal fiscal., *cit*., p. 655.

[883]

administrativo, pero que resulta ilegítima en el Derecho penal en la medida en la que al *penado se le imputan personalmente consecuencias de su acción que no son suyas (responsabilidad por hecho ajenos)".*

Silva Sánchez, respecto al delito tributario, pone el siguiente ejemplo:

… Una sola defraudación tributaria, aunque sea de más de 120.000 euros (caso español)- que es lo que se juzga en el ámbito penal- no pone realmente en peligro relevante el bien jurídico, ya se entienda éste en el sentido del patrimonio de la hacienda pública, ya en el de las funciones de los tributos. Lo peligroso sería aquí el efecto sumativo. Entonces, no es la conducta individual la lesiva, sino su acumulación y globalización. Desde perspectivas de lesividad concreta, no hay base para la intervención penal, aunque el significado global, sectorial del "género" de conductas puede justificar claramente la intervención del Derecho administrativo (y eso, a partir de una defraudación de poca entidad, que, multiplicada por el número de los contribuyentes, podría ya empezar a tener un enorme significado: así, un fraude por contribuyente de 100 euros, multiplicado por unos 25 millones de contribuyentes, daría la enorme cifra global de 2500 millones de euros. Lo que implica que, obviamente, el fraude de sólo 100 euros deba ser estimado ilícito administrativo y sancionado)…

Las críticas que se han realizado a los delitos acumulativos básicamente son las siguientes:

Bustos Rubio cita a Silva Sánchez, quien es uno de los principales críticos de los delitos acumulativos, así señala:

... el criterio de la acumulación «es inadmisible como criterio para la imputación penal de responsabilidad a un determinado sujeto por el concreto significado de la conducta aislada que ha realizado; pues una sanción así fundamentada no deja de ser, desde la perspectiva del Derecho penal, una sanción ex iniuria tertii. No hay en ella ninguna posibilidad de introducir elementos de lesividad concreta: ni lesión, ni peligro concreto, ni peligro abstracto entendido como peligro realmente existente, constatable en la conducta en virtud de un juicio ex ante. Simplemente, peligro presunto, peligro estadístico o –todavía mejor– peligro global»,[884] vulnerándose en principio de culpabilidad.

[884] *Cfr.* Bustos Rubio, Miguel, *Delitos acumulativos y delitos de peligro abstracto: el paradigma de la acumulación en derecho penal*, ADPCP, VOL. LXX, 2017, https://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-P-2017-10029300327_ANUARIO_DE_DERECHO_PENAL_Y_CIENCIAS_PENALES_Delitos_acomulativos_y_delitos_de_peligro_abstracto:_el_paradigma_de_la_acumulación_en_derecho_penal. fecha de última consulta 27 de septiembre de 2019, p. 315.

> Por otro lado, que se trata en estos casos de "grandes riesgos", los cuales no pueden contemplarse como problemas de un actuar individual, sino sólo como problemas sistémicos, que no cabe reconducir equitativamente a acciones de personas. En definitiva, que no hay una lesión (o peligro) para el bien jurídico atribuible personalmente a la conducta del sujeto concreto, con lo que la sanción penal vulneraría el principio de proporcionalidad.[885]

Al respecto la hipótesis de defraudación fiscal en comento, es un delito acumulativo, mismo que desde la estructura del tipo es de resultado material, porque hay una micro lesión al patrimonio del fisco federal, pero desde el punto de vista de la antijuridicidad, con referencia al bien jurídico tutelado, podrá ser considerado un delito de peligro abstracto.

Siendo importante señalar, que el legislador al establecer la punibilidad para esta hipótesis de defraudación fiscal tomó en cuenta el bien jurídico tutelado que se pretende proteger al crear un tipo penal, en este caso el patrimonio del fisco federal, sin embargo, también tomó en cuenta de manera muy importante la naturaleza del hecho prohibido, consistente en el engaño, conducta "con grado alto de disvalor".

> La lógica acumulativa nunca ha sido extraña al derecho penal. Es más, coloquialmente y cuando de méritos se trata, se suele sindicar como obra la de aquel que "a puesto su granito de arena". Lo señalado no es otra cosa que la propia idea de la equivalencia de las condiciones (conditio sine qua non).

En cuanto a las causas de justificación, como referimos tratándose de la conducta-típica de defraudación fiscal consideramos que no podría excluirse el delito por presentarse alguna de ellas.

Con relación a la culpabilidad, el sujeto activo Juan Francisco Ruíz Cano realizó un injusto de defraudación fiscal y es culpable porque es imputable ya que es mayor de edad y gozaba de sus capacidades mentales al momento de cometer el delito, es decir, tiene la capacidad psíquica para comprender la transcendencia del injusto en el momento de su comisión, asimismo, tenía la conciencia de que omitir el impuesto al valor agregado, a través del engaño, es contrario a derecho, y que de acuerdo a las circunstancias en que se encontraba Juan Francisco Ruíz Cano le era exigible otra conducta en el momento de la comisión del injusto penal, es decir, que se comportara conforme a derecho.

---

[885] *Ídem.*

En cuanto a las excluyentes de culpabilidad Juan Francisco Ruíz Cano no actuó bajo alguna causa de inculpabilidad por lo que no se puede hablar de una excluyente de culpabiliad ya que el sujeto no era inimputable al momento de cometer el delito, y tampoco, encontramos alguna causa de inexigibilidad de otra conducta como puede ser el temor fundado, el estado de necesidad exculpante, error de prohibición, o algún error de justificación.

En la defraudación fiscal se puede excluir la culpabilidad en el caso de que el sujeto activo sufra una enfermedad mental permanente e incluso haya sido declarado interdicto, en ese supuesto por ser inimputable el sujeto se excluye de culpabilidad, por otra parte, para la teoría de la culpabilidad en su versión estricta el error de prohibición no elimina el dolo que se concibe como dolo simple o dolo natural, formando parte del tipo de injusto, sino el conocimiento de la antijuridicidad, de modo que si el error es invencible excluye la culpabilidad, y si es vencible disminuye el grado de ésta en función del principio del poder actuar de otro modo.

2. *Conclusión*

Todas las teorías del delito han aportado elementos valiosos de interpretación de la ley penal, y podríamos decir, que de cada teoría nos sirven varios de sus contenidos para poder interpretar el delito de defraudación fiscal, sin embargo, eso sería asistemático, razón por la cual nos tenemos que decantar por una sistemática, en este sentido, consideramos que la sistemática funcionalista social, ha tomado de las anteriores sistemáticas los contenidos más importantes, y los ha distribuido, o sistematizado de forma tal que permite dar mejor cuenta de cómo interpretar la legislación penal en este caso relacionada con el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Con la clasificación de la conducta-típica de esta sistemática se da cuenta, entre otras clasificaciones, que la hipótesis de omitir contribuciones a través del engaño, al haber omitido el impuesto al valor agregado, señalando en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en mayor cantidad al real, es de resultado ya que provocó un perjuicio al fisco federal.

Asimismo, da cuenta con su clasificación de la conducta-típica sobre delitos especiales o comunes, y nos permite afirmar que para nosotros se trata de un delito especial pues contrario a lo que señala la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la

tesis de jurisprudencia número 95/2006, por contradicción (aunque por un delito diverso como lo es el defraudación fiscal equiparable), bajo el rubro "Defraudación Fiscal equiparada prevista en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. La configuración de este delito no requiere de sujeto activo calificado…".

Sin embargo, el tipo penal a estudio, si bien es cierto, no precisa que solo lo puede cometer un sujeto que tiene cierta calidad específica, de su naturaleza se infiere que el que lo puede cometer a título de autor es el obligado a pagar el tributo, es decir, el deudor tributario, por lo que estamos ante un delito especial, toda vez que se exige una previa relación jurídica tributaria entre el deudor y la Hacienda Pública,[886] sin que obste a lo anterior, que el representante de una persona jurídica pueda ser responsable de la comisión del referido delito, a pesar de no ser el deudor tributario pero sí su representante de dicho deudor tributario, y esto solo se admite a efectos de no crear impunidad, como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis:

> "PERSONAS MORALES, RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS REPRESENTANTES DE LAS. No puede admitirse que carezcan de responsabilidad quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupan los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarían impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo lógica y jurídicamente hablando, pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es sino a través de las personas físicas como actúan. Es por esto que los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades, responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio o bajo el amparo de la representación corporativa. Época: Novena Época, Registro: 204084. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo II, Octubre de 1995. Materia(s): Penal. Tesis: VI.2o.28 P. Página: 594.
>
> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.
>
> Amparo en revisión 422/95. Melchor Monterrosas Hernández. 20 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Asimismo, existe actualmente la posibilidad de imputar penalmente a las personas morales, excepto al Estado, por la comisión de la conducta- típica de defraudación Fiscal.

[886] Martínez Pérez, Carlos, *El delito fiscal*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1982, p. 215.

Nosotros agregamos que también se puede considerar un delito especial, por estar regulada la hipótesis de defraudación fiscal a estudio en un ordenamiento jurídico fuera del Código Penal Federal, como lo es en el Código Fiscal de la Federación, en su "TITULO CUARTO, De las Infracciones y Delitos Fiscales", "capítulo II, De los delitos fiscales", artículo 108, fracción I.

En cuanto al primer elemento del delito, se pudo constatar que esta teoría estudia de forma junta la conducta y el tipo penal, por lo tanto, la conducta-típica, como en un momento lo realizó la teoría funcional teleológico-racional, lo cual, como dice el creador de la teoría funcional social, la conducta tiene su relevancia para el derecho penal únicamente cuando se trata de una conducta-típica, estando conformada por los elementos objetivos, normativos y subjetivos.

Respecto, a los elementos normativos, hace una división de la misma forma que la teoría neoclásica, en culturales o jurídicos, pero, le da mayor contenido a estos últimos, de esta forma señala que los elementos normativos se dividen en culturales y jurídicos, los culturales son aquellos respecto a los cuales se requiere acudir a las costumbres o normas de la sociedad en el lugar y tiempo en que se verificó el hecho,[887] mientras que los jurídicos los divide en expresos, es decir, los que la propia ley da su definición, y en implícitos los cuales los clasifica en: 1. El sentido de la prohibición de la norma; 2. La imputación: a) Del resultado a la acción conforme al peligro intrínseco; Conforme al fin de protección; conforme al comportamiento del sujeto pasivo; b) Del resultado a la omisión.

Al respecto, esta teoría nos permite explicar cómo se le puede imputar a un resultado la conducta omisiva, en el caso de defraudación fiscal que nos ocupa, pues, dicha omisión es producto de una valoración normativa que hace relevante el hecho para el derecho penal.

Así, Juan Francisco Ruíz Cano al no pagar los impuestos al valor agregado no podemos decir que causó el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal y al sistema tributario, pero, si se valora normativamente la conducta, entonces podemos establecer que dicho sujeto activo tenía el deber de evitar el perjuicio al Fisco federal, y al sistema tributario, y no lo hizo, es como esta teoría califica la conducta como una omisión a la cual se une el resultado a través de un nexo normativo de imputación y no de un nexo causal.[888]

[887] Díaz-Aranda, Enrique, *Teoría del delito funcionalista*, *cit*. p. 183.
[888] *Ibídem*, p. 203.

Respecto, a que Juan Francisco Ruíz Cano había renunciado con anterioridad al periodo en que se causaron las contribuciones, el impuesto al valor agregado, y no obstante ello se considera responsable del delito de defraudación fiscal, se afirma lo siguiente:

Juan Francisco Ruíz Cano tenía la obligación de solicitar a la autoridad fiscal, que el certificado electrónico solicitado por él a nombre de la persona moral de marras quedara sin efectos, por tal motivo, al no haberlo efectuado, es que se determina que aquel certificado de firma electrónica avanzada seguía bajo su nombre; y por ende, éste era responsable de todas las consecuencias jurídicas que derivaran por no cumplir con las obligaciones exactas previstas en la legislación fiscal, en efecto, al no cancelar la firma electrónica con la que a la postre se realizaron las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, acreditable en cantidad mayor a la real, utilizando facturas falsas para omitir el pago de dicho impuesto, impide excluir la posibilidad de que hubiera rendido esa información falsa, o hubiera autorizado a un tercero que lo hiciera en su nombre precisamente por no haber cancelado su firma electrónica.

Asimismo, el sujeto activo fue quien solicitó la firma electrónica avanzada, y nunca solicitó a la autoridad que el certificado electrónico solicitado por él, quedara sin efectos, al respecto el artículo 19-A, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

> … Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales…

Sin embargo, las presunciones en materia penal son inadmisibles por violar el principio de presunción de inocencia, que en este supuesto así lo ha reconocido la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, que tratándose de esta presunción iure et de iure no es aplicable en materia penal, como se advierte de la siguiente tesis, de rubro:

> “FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO PENAL. El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por

el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Ahora bien, la limitante "sin que se admita prueba en contrario" contenida en esa presunción no debe entenderse dirigida al procedimiento penal, toda vez que el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, establece las garantías que, en todo proceso penal, tendrá el inculpado, entre las que se encuentra la relativa a que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, así como a que se le defienda por un abogado o persona de confianza o bien un defensor de oficio designado por la autoridad ante la que declare; por lo que la presunción referida no está encaminada a considerarse en un procedimiento penal, específicamente cuando alguna actuación se fundamente en el artículo 19-A, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación. Además, el derecho fundamental a la adecuada defensa entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público.” Época: Décima Época. Registro: 2007983. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I. Materia(s): Constitucional, Penal. Tesis: 1a. CD/2014 (10a.). Página: 716

Amparo en revisión 445/2013. 23 de octubre de 2013. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez. Esta tesis se publicó el viernes 21 de noviembre de 2014 a las 09:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

No obstante, que dicha presunción iure et de iure no es aplicable en materia penal, del razonamiento del criterio anterior, se desprende que existe una presunción iuris tantum, es decir, que le da la oportunidad de probar al imputado que él no firmó las declaraciones mensuales, lo cual no elimina la transgresión del principio de presunción de inocencia, pues, quien debe probar que fue “Juan Francisco Ruíz Cano” quien suscribió dichas declaraciones mensuales es el agente del Ministerio Público, a pesar de que existan funcionarios judiciales, como magistrados que sostienen que al existir en México un

procedimiento penal adversarial, ambas partes tienen que probar sus aseveraciones y aportar las pruebas pertinentes.

Es decir, la autoridad tenía la obligación de demostrar que el acusado seguía ejerciendo materialmente la representación de la persona moral a la que renunció, al no ser suficiente que el acusado hubiese tramitado la obtención del certificado de firma electrónica en su calidad de administrador único en el 2007, sino era necesario probar que él como persona en representación de la sociedad anónima como mandatario hubiese realizado materialmente las declaraciones fiscales del ejercicio 2008, que se le atribuye al acusado.

Sin embargo, en el caso real el tribunal de apelación consideró que “Juan Francisco Ruíz Cano”, fue quien realizó las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, consignando un impuesto acreditable en cantidad mayor, utilizando facturas falsas, omitiendo el pago de dicho impuesto, con lo cual se acreditó el medio comisivo consistente en engañar al fisco federal.

Asimismo, para que sea una conducta-típica imputable a Juan Francisco Ruíz Cano, se requiere del medio comisivo engaño, por lo que este elemento, se explica como un elemento normativo de valoración cultural.

En conclusión la conducta del sujeto fue a título de autor material, de comisión por omisión, dolosa en término de los preceptos 7, párrafo segundo (delitos de comisión por omisión), con relación al 9o., primer párrafo, hipótesis de conociendo las circunstancias de lo que hace el sujeto activo (en términos de la ley de los elementos del tipo penal), quiere la realización del hecho descrito por la ley), del Código Penal Federal, así como 95, fracción II, del Código Fiscal de la Federación (en el supuesto de que son responsables de los delitos fiscales, quienes realicen la conducta descrita en la ley).

Dicha conducta ilícita se llevó a cabo de forma continuada prevista en el artículo 7 fracción III en atención a que hay una intención unificada del activo para cometer el delito de defraudación fiscal en comento (unidad de propósito delictivo), que llevó a cabo a través de varias conductas de omisión (de forma mensual), pues, al señalar un impuesto acreditable mayor al real, omitió el pago del referido impuesto (pluralidad de conductas), todas ellas dañaron al fisco federal (unidad de sujeto pasivo), con lo que violó el mismo precepto legal, a saber la norma contenida en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (unidad de precepto violado).

Respecto de esto último, cabe señalar que la declaración del impuesto al valor agregado es mensual y definitiva por lo que en estricto derecho debe ser considerada una conducta típica de defraudación fiscal por cada mes que se haya declarado un impuesto acreditable en cantidad mayor a la real, sin embargo, la “política criminal” que se sigue en la práctica es considerar una sola conducta-típica de equiparable a la defraudación fiscal a todas las conductas-típicas de equiparable a la defraudación fiscal en la hipótesis de referencia, que se hayan cometido durante un año.

Por último, y no menos importante, es señalar que: La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que no se viola el principio de presunción de inocencia por el legislador y el juez que lo aplica, respecto a lo dispuesto en el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación el cual señala que:

> Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos, por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:
> …
> I. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a los registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
> Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.
> También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a $1,579,000.00, en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones…

En el caso, que nos ocupa como no se presentó la contribuyente su contabilidad, los depósitos en la cuenta bancaria de la contribuyente se presumieron valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, de conformidad con el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, por lo que se considera una defectuosa aplicación de la presunción de inocencia; es decir, se tiene por probada la culpabilidad a partir de la comprobación de meras circunstancias de hecho que, por sí solas, no implican la prueba de la conexión entre el autor y el acto antijurídico-nexo psicológico entre el autor

y su hecho, que para la sistemática clásica y neoclásica se explica en la culpabilidad, es decir en el dolo.

Mientras que para la teoría final, funcionalista teleológica-racional, y funcionalismo social, se explica en el tipo subjetivo, y se encuentra en la tipicidad, o conducta-típica, o bien, "…omiten considerar las circunstancias concomitantes que puedan afectar: (i) la conciencia y la libertad, sean del acto antijurídico realizado-imputabilidad- o de su licitud –conciencia de la ilicitud del acto antijurídico-, o bien, (ii) la "capacidad de elegir" entre actuar según el derecho de actuar en contra de él, esto es, la normalidad volitiva…[889]

La política criminal adoptada en el delito de defraudación fiscal va más dirigida a la recaudación más que a los fines del Derecho penal, como lo son los fines de la pena de prevención general y especial.

Asimismo, La política criminal que se adopta en los delitos fiscales, en este caso en el de defraudación fiscal, es en el sentido de que no existe el deber de que se determine primero un crédito fiscal en vía administrativa para poder iniciar el procedimiento penal, pues, se ha sostenido por la jurisprudencia, que son dos procedimientos independientes que uno no influye sobre el otro, y ahora en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente señala: "… Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

> I. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos …108, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado".

De lo anterior, se advierte que se podría iniciar primero el procedimiento penal y luego el administrativo. Lo relativo a la independencia, de dichos procedimientos no es del todo exacto, toda vez, que si en el procedimiento administrativo existe una resolución firme donde se resuelva que no existe crédito fiscal (es decir una resolución sobre el fondo del asunto), dicha sentencia es una prueba que obliga ya sea al Ministerio Público en la etapa de investigación inicial, o al juez en cualquiera de sus etapas del procedimiento, a tomarla en cuenta dicha prueba, para terminar con el procedimiento penal, o bien, dictar sentencia absolutoria.

[889] Weffe H., Carlos E., *Culpabilidad, infracciones tributarias y delitos fiscales*, *cit*., p. 177.

CAPÍTULO CUARTO

CONTRABANDO Y FRAUDE FISCAL DERECHO COMPARADO ESPAÑA-MÉXICO

I. CONTRABANDO Y FRAUDE FISCAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

La política criminal que ha tomado el legislador español es que la represión de estas figuras solo se lleve a cabo por una sola vía, es decir, o son infracciones o son delitos, sin perjuicio de que si en un momento dado, siendo juzgado por la autoridad administrativa, esta no es procedente, remitan el asunto a la vía penal, y viceversa. Asimismo, en materia de contrabando existen figuras novedosas como el hecho de que dicho ilícito penal se pueda cometer en forma imprudente, así mismo tratándose de la defraudación fiscal en autoría y participación existe la figura del cómplice necesario. En seguida se desarrollan los puntos principales en materia de contrabando y de fraude fiscal en España.

1. *Contrabando*

El ilícito de contrabando está regulado en una ley penal especial, LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (LRC), es decir, tanto las infracciones administrativas, como delitos en materia de contrabando, la cual ha tenido sendas modificaciones de gran trascendencia, las cuales fueron realizadas mediante la LO 6/2011, de 30 de junio, y mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

A diferencia de México, en esta legislación, para no trasgredir el principio “non bis in ídem” se establecen criterios delimitadores para saber cuándo se trata de una infracción y cuando de un delito.

Algunos criterios delimitadores son los siguientes:

El valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos del contrabando, el cual para ser delito deberá de ser igual o superior a unas determinadas cuantías: 150.000 euros, en los casos de importación o exportación de objetos de lícito comercio;

50.000 euros, para otros bienes que se vean afectados en su comercio por ciertas limitaciones o que incluso se encuentran prohibidos, o, 15.000 euros, en relación con las labores del tabaco.

También constituye delito de contrabando quien: extraiga del territorio nacional bienes que integran el Patrimonio Histórico Español, aunque tengan como destino otro Estado de la Unión Europea; también tipificó como contrabando las operaciones realizadas con especímenes de flora o fauna silvestres amenazadas en aplicación del Convenio de Washington de 1973 y del Reglamento comunitario, así como la exportación del material de defensa o de doble uso o que puedan ser utilizados para fabricar o utilizar energía nuclear con fines no pacíficos, así como de elementos de los que se puedan obtener agentes químicos, biológicos o toxinas y objetos que puedan ser utilizados para la tortura).

En la reforma de 2011 mencionada se incluyó la imprudencia grave como forma de comisión de contrabando, asimismo, se incorporó la responsabilidad de la persona jurídica.

A. *Concepto*

La legislación española no da un concepto de lo que se entiende por contrabando, si no que detalla una serie de hipótesis de lo que es contrabando, la legislación que lo regula el contrabando es la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, que fue modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, en la cual se establece un listado con múltiples hipótesis de contrabando, así está última ley en su artículo 2 tipifica el contrabando de la siguiente manera:

> Artículo 2. Tipificación del delito. Modificado por la Ley Orgánica 6/2011, queda redactado del siguiente modo:
>
> 1. Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150, 000 euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos:
> a) Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.
>
> La ocultación o sustracción de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación.
>
> b) Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación.

c) Destinen al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero, establecido en el Código aduanero Comunitario, en la actualidad Código Aduanero de la unión, artículos 226 a 227 del Reglamento (UE) núm. 952/2013, y sus disposiciones de aplicación, así como en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975.

d) Importen o exporten, mercancías sujetas a medida de política comercial sin cumplir las disposiciones vigentes aplicables; o cuando la operación estuviera sujeta a una previa autorización administrativa y ésta fuese obtenida bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de cualquier otro modo ilícito.

e) Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido en el Código Aduanero Comunitario, en la actualidad Código Aduanero de la Unión artículo 194 del Reglamento (UE) Nº 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, y sus disposiciones de aplicación o la autorización para los actos a que se refieren los apartados anteriores.

f) Conduzcan en buque de porte menor que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías no comunitarias en cualquier puerto o lugar de las costas no habilitado a efectos aduaneros, o en cualquier punto de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua.

g) Alijen o transborden de un buque clandestinamente cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua, o en las circunstancias previstas por el artículo 111 de la Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay, Jamaica, el 10 de diciembre de 1982.

2. Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 50.000 euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

a) Exporten o expidan bienes que integren el Patrimonio Histórico Español sin la autorización de la Administración competente cuando ésta sea necesaria, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos

en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:

- Géneros estancados o prohibidos, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes.

- Especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) núm. 338/1997 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos.

c) Importen, exporten, introduzcan, expidan o realicen cualquier otra operación sujeta al control previsto en la normativa correspondiente referido a las mercancías sometidas al mismo por alguna de las disposiciones siguientes:

1. La normativa reguladora del comercio exterior de material de defensa, de otro material o de productos y tecnologías de doble uso sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien, de cualquier otro modo ilícito.

2. El Reglamento (CE) núm. 1236/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, sobre el comercio de determinados productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes con productos incluidos en el anexo III del citado Reglamento, sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

3. La normativa reguladora del comercio exterior de precursores de drogas sin las autorizaciones a las que se refiere el Reglamento (CE) núm. 111/2005 del Consejo, de 22 de diciembre de 2004, por el que se establecen normas para la vigilancia del comercio de precursores de drogas entre la Comunidad y terceros

países, o habiéndolas obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

d) Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido en la actualidad artículo 194 del Reglamento (UE) núm. 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, y sus disposiciones de aplicación.

3. Cometen, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.

b) Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros.

4.También comete delito de contrabando quien, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aisladamente considerados no alcance los límites cuantitativos de 150.000, 50.000 ó 15.000 euros establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo valor acumulado sea igual o superior a dichos importes.

B. *Bien jurídico tutelado*

El delito de contrabando afecta diversos bienes jurídicos, en un principio, lo que se tutelaba era la recaudación, el patrimonio de la Hacienda pública, para que el Estado pudiese cumplir de forma adecuada con sus funciones, sin embargo, actualmente otros

bienes jurídicos que se tutelan son: la competencia leal en el mercado, los intereses de los consumidores, la seguridad nacional y el medio ambiente.[890]

Es de resaltar, que debido a la magnitud y pluralidad de bienes jurídicos tutelados, es legal que se aporten al procedimiento penal, como medios de prueba por considerarlos proporcionales, las escuchas telefónicas como medio de investigación.[891]

C. *Conductas-típicas de contrabando*

Existen un número considerable de hipótesis por las cuales se puede cometer el contrabando:

- No presentación de mercancías de lícito comercio para su despacho aduanero.
- Operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de importación ilícita.
- Infracciones penales al régimen de transito comunitario;
- Operaciones ilegales con mercancías sujetas a medidas de política comercial;
- Contrabando por vía marítima;
- Contrabando de bienes del patrimonio histórico español
- Contrabando de géneros estancados o prohibidos:1. Labores del tabaco, y 2. Juego ilegal.
- Contrabando de especies de flora y fauna protegidas;
- Contrabando de material de defensa o de doble uso;
- Contrabando de productos aptos para aplicar la pena de muerte o la tortura;
- Contrabando de precursores de drogas:
- Obtención ilícita del despacho aduanero o de otras autorizaciones
- Contrabando de drogas, armas, explosivos, agentes biológicos, sustancia química, tóxicas y sus precursores o bienes cuya tenencia constituya delito.

[890] Gutiérrez Rodríguez, María, *Contrabando, Memento de derecho penal económico*, España, pp.1 y 2.
[891] Ibídem., p. 2.

- Contrabando cometido desde una organización
- Contrabando de las labores del tabaco

D. *Formas de ejecución*

Algunos delitos de contrabando constituyen delitos de resultado (importar, exportar, sacar, comerciar, etc.)[892], de modo que es posible el castigo de la tentativa; otras, por el contrario, constituyen modalidades de mera actividad (poseer, circular, etc.)

E. Perjuicio

Los tipos penales de contrabando no requieren de un perjuicio como elemento de los diversos tipos penales, sin embargo, el artículo 4 de la Ley Orgánica 12/1995 de Represión del contrabando señala:

"Artículo 4. Responsabilidad civil.

En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción o por alguna de las causas previstas en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluidos sus intereses de demora. Cuando pudiera practicarse la liquidación de la deuda tributaria se observarán las reglas contenidas en la disposición adicional cuarta de esta Ley. Respecto de la deuda aduanera se estará, asimismo, a lo previsto en la citada ley..,

Como se puede observar no se requiere que haya un perjuicio para que se colmen los tipos penales.

F. Penalidad

La Ley Orgánica 12/1195, 12 de diciembre de 1995, de Represión del Contrabando, modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, y modificada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que en su artículo 3 establece:

Artículo 3. Penalidad.

[892] Esa es la opinión de la doctrina dominante en España, sin embargo, nosotros consideramos que importar, exportar, sacar, comerciar, constituyen acciones que forman parte de la conducta, o que son la conducta misma, sin que constituyan un resultado material.

1. Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos.

En los casos previstos en las letras a), b) y e), salvo en esta última para los productos de la letra d), del artículo 2.1 las penas se impondrán en su mitad inferior. En los demás casos previstos en el artículo 2 las penas se impondrán en su mitad superior.
En los casos de comisión imprudente se aplicará la pena inferior en un grado.

2. Se impondrá la pena superior en un grado cuando el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión del mismo.
3. Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6, y tras aplicar los criterios establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se impondrá la pena siguiente:
a) En todos los casos, multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.

b) Adicionalmente, en los supuestos previstos en el artículo 2.2, suspensión por un plazo de entre seis meses y dos años de las actividades de importación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando; en los supuestos previstos en el artículo 2.3, clausura de los locales o establecimientos en los que se realice el comercio de los mismos.

Artículo 4. Responsabilidad civil.

En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria y aduanera no ingresada, que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción, caducidad o cualquier otra causa legal, prevista en la Ley General Tributaria, o en la normativa aduanera de la Unión Europea, incluidos sus intereses de demora.”.

Artículo 5. Comiso.

1. Toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso de los siguientes bienes, efectos e instrumentos:
a) Las mercancías que constituyan el objeto del delito.

b) Los materiales, instrumentos o maquinaria empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los géneros estancados o prohibidos.

c) Los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en aquél y el Juez o el Tribunal competente estime que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.

d) Las ganancias obtenidas del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar.

e) Cuantos bienes y efectos, de la naturaleza que fueren, hayan servido de instrumento para la comisión del delito.

2. Si, por cualquier circunstancia, no fuera posible el comiso de los bienes, efectos o instrumentos señalados en el apartado anterior, se acordará el comiso por un valor equivalente de otros bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables del delito.

3. No se procederá al comiso de los bienes, efectos e instrumentos del contrabando cuando éstos sean de lícito comercio y sean propiedad o hayan sido adquiridos por un tercero de buena fe.

4. El Juez o Tribunal deberá ampliar el comiso a los efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de actividades delictivas cometidas en el marco de una organización o grupo criminal. A estos efectos, se entenderá que proviene de la actividad delictiva el patrimonio de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal cuyo valor sea desproporcionado con respecto a los ingresos obtenidos legalmente por cada una de dichas personas.

5. El Juez o Tribunal podrá acordar el comiso previsto en los apartados anteriores de este artículo aún cuando no se imponga pena a alguna persona por estar exenta de responsabilidad criminal o por haberse ésta extinguido, en este último caso, siempre que quede demostrada la situación patrimonial ilícita.

6. Los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado. Los bienes de lícito comercio serán enajenados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con excepción de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores de las mismas, tipificados en el artículo 2.3 a) de esta Ley Orgánica en cuyo caso, la enajenación o la determinación de cualquier otro destino de los mismos corresponderá a la Mesa de Coordinación de Adjudicaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2 a), y c) de la Ley 17/2003 de 29 de mayo, por la que se

regula el fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

Como se puede observar en materia de penas se elevó la cuantía de la multa y contempló el posible comiso de las ganancias obtenidas por el delito.

2. *Defraudación tributaria*

Si bien como quedó señalado en la parte histórica el fraude fiscal siempre ha sido reprimido, incluso con la pena de muerte, lo cierto es que en la actualidad existe la tendencia a reprimir dicho ilícito por la vía penal, con la consecuencia de la pena de prisión no obstante que en España existe una corriente doctrinal que se cuestiona si dicha conducta prohibida debe seguir siendo reprimida por la vía penal a pesar de que de acuerdo al principio de derecho penal de acto, el cual consiste en responder por su hecho, en este caso, haber perjudicado a la Hacienda pública, de forma insignificante en su patrimonio, toda vez que lo que realmente causa una lesión al patrimonio de la Hacienda pública es que una cantidad considerable de comportamientos de fraude fiscal se lleven a cabo, de ahí que se le llame a estos delitos acumulativos.

Entonces ¿se debe sancionar penalmente una conducta individual aun cuando ésta no sea por sí misma lesiva del bien jurídico (ni lo ponga por sí misma en peligro relevante), o bien habrá que dejarle al derecho administrativo, dichas conductas, lo cierto es que la tendencia internacional es reprimir dichas conductas por la vía penal, de ahí que de acuerdo a Silva Sánchez[893] exista una expansión del Derecho penal, dejando a un lado el carácter de subsidiariedad de la citada rama del Derecho.

A. Concepto

Tomando como base la modalidad del fraude fiscal como elusión del pago de tributos, se define a la *defraudación* como:

> "… la acción de ocultar las bases tributarias –simularlas, disminuirlas u omitir su comunicación-, a través de concretos actos defraudatorios —falsedades documentales, negocios inexistentes—, con capacidad para evitar, burlar (imposibilitar) la acción de comprobación y verificación que ha de desplegar la Administración tributaria… .".[894]

[893] En ese sentido, Jesús María Silva Sánchez señala que"… no es nada difícil constatar la existencia de una tendencia claramente dominante en la legislación de todos los países hacia la introducción de nuevos tipos penales así como una agravación de los ya existentes…". Del mismo autor, *La expansión del Derecho penal.*, Editorial IB de f, Argentina, 2011, p.4.

[894] *Delitos Contra la Hacienda pública* y Seguridad Social, *Memento en derecho penal económico*, España, 2016, p. 8.

El verbo rector del tipo (defraudar) lo entiende la mayoría de la doctrina como perjuicio patrimonial causado mediante engaño.[895]

Sin embargo, el Código penal español, no proporciona un concepto de delito fiscal, sino que enumera una serie de hipótesis que son tipos penales de fraude fiscal, las cuales se señalan en el punto siguiente.

B. *Conductas-típicas de fraude fiscal*

Los delitos contra la Hacienda pública consisten en:

- defraudar eludiendo el pago de tributos
- defraudar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie
- defraudar obteniendo indebidamente devoluciones, y
- defraudar disfrutando indebidamente de beneficios fiscales[896]

Algunas conductas se realizan a través de la acción mientras que otras a través de la omisión.

Ha existido en la doctrina, así como en la jurisprudencia, un debate entre las teorías del engaño y la teoría de la infracción de deber.

Según el tribunal constitucional para que haya fraude o defraudación en derecho penal contiene los conceptos de simulación y engaño (TCo 120/2005; 48/2006). Tanto en las conductas-típicas de acción como de omisión se conjuga la acción de ocultar o simular la realidad y como consecuencia, la ocultación frente a la Hacienda. Con lo que queda de manifiesto, que la simple omisión de pagar los tributos no es una conducta relevante para el derecho penal, es decir, se requiere del elemento engaño para que haya una conducta prohibida de defraudación fiscal, por lo que "no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina" TS 25-11-05, EDJ 237389.[897]

---

[895] Bajo Fernández, Miguel, y Bacigalupo Saggese, silvina, Delitos contra la Hacienda pública, centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, p. 48.
[896] *Delitos Contra la Hacienda pública* y Seguridad Social, *Memento en derecho penal económico*, España, 2016, p. 6.
[897] *Ibídem*., pp. 6 y 7.

"El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa" 20-1-06, EDJ 2843[898]

La acción típica debe estar "presidida por el engaño propio de la defraudación", 10-7-06, EDJ 282122[899]

Con referencia a los *supuestos de omisión*, y en la misma línea, AP Valladolid 26-7-06, EDJ 116789 "junto con la mera realización de la conducta o con la omisión del acto debido, debe concurrir un entramado engañoso.[900]

C. Bien jurídico tutelado

Básicamente de donde se puede desprender cuál o cuáles son los bienes jurídicos tutelados que quiso proteger el legislador español, es acudiendo al apartado donde se encuentran regulados del artículo 305 al 310 bis del Código penal español, sin desconocer que existen otras regulaciones que protegen bienes jurídicos relacionados con el interés patrimonial de las distintas Haciendas. En especial nos abocaremos al artículo 305 (por ser el que guarda mayor semejanza con el delito de defraudación fiscal que estudiamos respecto a México), que señala:

> 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo…

La doctrina dominante señala como bien jurídico tutelado al interés patrimonial de las distintas Haciendas públicas, en su manifestación relativa a la recaudación tributaria, y se identifica con "la recaudación completa de los impuestos particulares", pero también otros autores refieren que es la función de los tributos, y los valores constitucionales implícitos en la misma, señalando que este tipo de delitos pertenecen a la categoría de los delitos socioeconómicos, toda vez que, si bien el perjuicio es finalmente económico, la

[898] *Ibídem*., p. 7
[899] *Ídem*.
[900] *Ídem*.

vulneración de los principios de solidaridad tributaria le da dicha categoría (TS 11-3-14, EDJ 38793; TS19-5-05, EDJ 61880; AP Barcelona 14-3-16, EDJ 56293).

De acuerdo al Tribunal Supremo español identificar el bien jurídico protegido con el interés patrimonial de las Haciendas es correcto, pero insuficiente. Dicho interés está presente tanto en la fase de liquidación como en la de recaudación (TS10-10-01, Rec 4569-98).

Así el titular del interés jurídico tutelado es la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, así como la Hacienda de la Comunidad Europea (CP art. 305.3), en la medida en que a ellas les está conferida, entre otras, la potestad y facultad de recaudación. De esta manera, las referidas Haciendas como titulares del bien jurídico, se identifican con el sujeto pasivo del delito, ostentando la legitimación procesal para proceder e instar la persecución del mismo en concepto de perjudicado y como acusación particular.[901]

D. Engaño: por acción u omisión

El artículo 305 del Código penal español señala que:

> Artículo 305.
>
> 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

Como se advierte consiste en realizar conductas engañosas que permitan o dificulten la cuantificación de la deuda tributaria, es decir, que no permitan a la Hacienda correspondiente conocer —en eso consiste el engaño— los elementos necesarios para cuantificar la deuda y proceder concretamente a su liquidación. El tipo no exige que la concreta Hacienda sea engañada —estado de error— (en sentido similar se ha pronunciado el Poder Judicial mexicano al interpretar el error en la defraudación fiscal), sino que la

[901] *Ibídem*., p.2

conducta —engañosa— sea idónea para generar el resultado típico y, además, que la víctima del delito (Hacienda) no pueda desarrollar ordinariamente y correctamente las potestades que conforman su función liquidadora y recaudatoria.[902]

La idoneidad de la conducta del autor va dirigida a tratar de impedir o dificultar la posterior actuación de comprobación o verificación que corresponde realizar a la Administración tributaria y que conforman el binomio —autoliquidación-comprobación— en conclusión la idoneidad va referida a la necesaria para la causación del resultado material y para que no sean descubiertos la mendacidad o engaño utilizado.[903]

En efecto, la disimulación, desfiguración u ocultación de las bases tributarias se dirige a causar el resultado del tipo, en la medida en que los hechos imponibles o su correcta determinación no se incorporan a las bases reales sobre las que se aplican la tarifa del tributo correspondiente, y además a impedir el descubrimiento de la realidad.

En los casos en los que la Administración ya tiene en su poder el dato que le permite realizar la cuantificación de la deuda, la conducta del obligado tributario que no ha suministrado el conocimiento de los hechos es atípica por cuanto no ha ocultado, no ha engañado.

Un ejemplo de cuando existe una conducta atípica por falta de engaño es el siguiente:

> el sujeto que *no presenta declaración del IVA,* pero, no obstante comunica a la Administración tributaria su facturación anual a través del modelo 347, no defrauda —sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder en el ámbito administrativo tributario—...

Según Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese el engaño que se requiere en la conducta del artículo 305 del Código penal español tiene el mismo sentido genérico que en la estafa con la diferencia de que mientras en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que sea idóneo para inducir al error, en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión (elusión del pago de tributos, elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obtención indebida de devoluciones y disfrute indebido de beneficios fiscales). De todo ello deduce la doctrina que,

[902] *Ibídem.* p. 7.
[903] *Ídem*.

al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras que no concurra una concreta *mise en scéne,* una maniobra falaz susceptible de inducir a error.[904]

De acuerdo a las hipótesis señaladas en el artículo 305 del Código penal español la defraudación puede cometerse por acción o por omisión, por lo tanto, el propio engaño como elemento nuclear de la propia defraudación, puede ser cometido por acción u omisión, pero también las modalidades de comisión, por lo que la elusión del pago de las contribuciones puede ser por acción y por omisión, la obtención indebida de devoluciones puede ser por acción o por omisión, o incluso el beneficio indebido de beneficios fiscales puede ser por acción o por omisión.[905]

Señalando como ejemplos dichos autores los siguiente:

> Elude el pago por acción quien falsifica la contabilidad y lo hace por omisión, quien se limita a no informar a la Hacienda pública del hecho imponible. Obtiene devoluciones por acción quien finge cumplir una cualidad que le es ajena, por omisión, quien se limita a recibir la devolución obligada por la ocultación de un dato…[906]

Los delitos de omisión requieren de la infracción a un deber que en el delito fiscal no está contenido en la ley penal, sino en la ley fiscal que regule el tributo motivo de la infracción al deber, pues, ahí es donde se regula el hecho imponible y el deber tributario que surge del mismo.

E. Perjuicio

Para que exista una conducta-típica de defraudación, la cuota defraudada es superior a los 120,000 euros.

Existe un debate sobre cuál es la naturaleza de dicho perjuicio, toda vez que la doctrina dominante, y algunos criterios del Tribunal Supremo español han señalado que la cuota defraudada es parte del tipo objetivo (TS 5-12-12, EDJ 298612); sin embargo, también ha sido considerada como condición objetiva de punibilidad (TS 5-10-15, EDJ 188261). Asimismo, se ha propuesto un tercer criterio, conforme al cual el perjuicio en si

[904] Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo Saggese, Silvina, *op. cit*., p. 221 y 222.
[905] *Ibídem*., pp. 222 y 223.
[906] *Ibídem*., p. 223.

sería un elemento del tipo y la cuantía específica una condición objetiva de punibilidad (TS 23-7-15, EDJ 136060).[907]

En este sentido, consideramos que al igual que en defraudación fiscal en la legislación mexicana, la conducta-típica de defraudación es de resultado, de manera que la cuota defraudada constituye un elemento de la tipicidad objetiva, por consiguiente, dicho resultado debe ser causado por la conducta y objetivamente imputable a la misma –o únicamente imputable objetivamente en el supuesto de omisión- y debe ser abarcado por el dolo.[908]

Por lo tanto, si se considera que la cuota defraudada es parte del tipo, el hecho de que se defraude una cantidad de 120,000 euros o una cantidad menor hará que la conducta sea atípica, sin perjuicio de que pueda constituir una infracción fiscal.

Cabe señalar que los intereses de demora ni los recargos, no son tomados en cuenta para determinar el umbral de 120,000 euros.

F. Penalidad

El tipo básico de fraude fiscal está regulado en el artículo 305 del Código penal español, y establece las siguientes punibilidades:

De 1 a 5 años y multa de tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, salvo que hubiese regulado su situación tributaria, considerándose que la ha regularizado cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (art. 305).

[907] *Cfr*. *Delitos Contra la Hacienda pública* y Seguridad Social, *Memento en derecho penal económico*, España, 2016, p. 11.
[908] *Ídem*.

Asimismo, el artículo 310 bis a, de dicho ordenamiento señala que a la persona jurídica responsable del delito previsto en el artículo 305 del propio ordenamiento se le impondrán las penas de multa del tanto de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida.

Si las personas jurídicas son declaradas responsable penalmente, se podrá establecer de manera potestativa alguna de las penas establecidas en el Código penal español, en su artículo 33.7.a a g, consistentes en: disolución, suspensión de actividades, clausura de locales y establecimientos, prohibición de realizar actividades en el futuro, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector púbico y para gozar los beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad Social por un plazo que no podrá exceder de quince años. Estas penas propias de la persona jurídica pueden tener una duración superior a las previstas para la persona física responsable –pueden alcanzar los 15 años en caso de la jurídica frente a los 6 años de la física-, pero su aplicación está sometida a la existencia de los requisitos exigidos por el Código Penal español, en su artículo 66 bis.

La LO 7/2012 introdujo como pena para la persona jurídica la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años, añadiendo, un tanto crípticamente, que “podrá imponerse a la prohibición para contratar con las Administraciones públicas”, si bien en este último caso no se indica ningún plazo de duración, lo cual, por respeto al principio de legalidad, hace la disposición inaplicable y reenvía a lo dispuesto por el RDL 3/2011 art. 60.1.a), que establece la prohibición de contratar para el sector público a la persona —física o jurídica— que haya sido condenada por la comisión de —entre otros— un delito contra la Hacienda pública, así como a las personas jurídicas cuyos administradores o representantes, de hecho o de derecho, hayan resultado condenados.

En tal supuesto, la prohibición de contratar se apreciará directamente por los órganos de contratación siempre que la sentencia se pronuncie sobre su alcance y duración, subsistiendo durante el plazo señalado en las mismas. Cuando la sentencia no contenga pronunciamiento sobre la prohibición de contratar o su duración, la prohibición se apreciará directamente por los órganos de contratación, pero su alcance y duración deberán determinarse mediante procedimiento instruido de conformidad lo dispuesto en el RDL

3/2011 art. 61. Otros apartados alcanzando la duración máxima de la prohibición de contratar el tiempo de 5 años desde la firmeza de la sentencia condenatoria.

El artículo 305 bis del Código penal español estable que se sancionará con la pena de prisión de 2 a 6 años (tipo básico: 1 a 5) y multa del doble al séxtuple (tipo básico: del tanto al séxtuple) para tipos agravados.

G. Caso práctico de Andrés Messi

Hechos probados

El acusado, Lionel Andrés Messi Cuccittini, mayor de edad en tanto que nacido el 24 de junio de 1987 en Argentina, y sin antecedentes penales, residente en España desde el año 2000, y con nacionalidad española desde septiembre de 2005, omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de Personas Físicas (IRFP) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008, y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir.

La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su (sic) través de contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquéllas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, (sic) además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados.

Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. Messi, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

Así, los progenitores del acusado Lionel Andrés Messi, Sres. Celia María Cuccittini y el también acusado Jorge Horacio Messi Pérez, el 3 de marzo de 2005, en el ejercicio de la patria potestad que detentaba sobre su hijo Lionel, que entonces contaba con diecisiete años de edad, acordaron la cesión, para todo el mundo, de sus derechos de imagen a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD, por un periodo de diez años, prorrogables a

voluntad de la sociedad cesionaria y por una contraprestación única de 50.000 dólares americanos. Además, el contrato otorgaba a la cesionaria la facultad de ceder a tercero la totalidad de los derechos, con la única condición de informar al cedente.

En fecha 27 de enero de 2006, siendo ya el acusado Lionel Messi mayor de edad, ratificó ante Notario dicho contrato.

SPORTCONSULTANTS LTD se encontraba domiciliada en Belice, y el capital y administración de la misma correspondían a la Sra. Cuccittini, madre del acusado.

El día siguiente, 4 de marzo de 2005, SPORTCONSULTANTS licencia como agente exclusivo para la explotación comercial y publicidad en todo el mundo – a excepción de en Reino Unido- de los derechos de imagen que acababa de obtener, a la sociedad SPORTENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, con efectos desde el 1 de febrero de 2005, a cambio de una comisión general fijada en el 10% del beneficio neto.

El capital de esta última sociedad correspondía, en un 50% a Rodolfo Schinocca, que también constaba como su administrador, y al acusado Jorge Horacio Messi, en el otro 50%, a través de la sociedad GOODSHIRE S.A., domiciliada en Uruguay.

El 15 de septiembre de este mismo año 2005 SPORTCONSULTANTS LTD contrata la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos de patrocinio, sponsorización y merchandising de los derechos de imagen del jugador, a la sociedad LAZARIO GMBH, a cambio de una comisión de entre un 5% y un 8% sobre los pagos netos que se deriven de tales contratos.

LAZARIO GMBH se encontraba domiciliada en Suiza y su capital pertenecía a VITOP CONSULTING AG, sociedad accionista, a su vez, de una treintena de sociedades.

A raíz de una serie de desavenencias que empiezan a surgir entre los acusados y Rodolfo Schinocca, administrador de SPORTENTERPRISES LTD, y al objeto de alejarle de la explotación de los derechos de imagen de Lionel Messi, con fecha 12 de marzo de 2007, SPORTCONSULTANTS LTD cede a JENBRIL, S.A. todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado Lionel Messi, que la consiente expresamente.

La sociedad JENBRIL S.A. se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. Messi Cuccittini.

Previamente el 18 de diciembre de 2006, JENBRIL, S.A. había suscrito un contrato para la prestación de servicios de sponzorización, merchandising y patrocinio de los derechos de imagen de constante referencia, con LAZARIO GMBH.

El 22 de marzo de 2007, JENBRIL S.A. contrata la prestación de los servicios relativos a la conclusión de los contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización de esos derechos de imagen, con una comisión de entre el 5% y el 8% de los ingresos netos que por ellos se obtengan, con la sociedad SIDEFLOOR LTD, domiciliada en el Reino Unido y vinculada al despacho británico JORDAN especializado en planificación fiscal internacional.

El 26 de marzo de 2007 JENBRIL, S.A. contrata la prestación de servicios de patrocinio, merchandising y sponsorización de los derechos de imagen con la sociedad TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (que sustituirá a LAZARIO GMBH, contratada el 18 de diciembre de 2006).

TUBAL SOCCER se hallaba domiciliada en Suiza, con el mismo domicilio y accionista que tenía LAZARIO, es decir, la sociedad VITOP.

En virtud de todo este entramado, resultaba que las empresas interesadas en la explotación comercial de la imagen de Lionel Messi – cuyos derechos, inicialmente ostentaba SPORTCONSULTANTS LTD domiciliada en Belice y, después JENBRIL S.A. domiciliada en Uruguay- contrataban sus servicios, en un primer momento, a través de las sociedades SPORTENTERPRISES LTD Y LAZARIO GMBH, (con domicilio, respectivamente, en Reino Unido y Suiza) y, una vez los derechos fueron cedidos a JENBRIL, propiedad de Lionel Messi, contrataban dichos servicios a través de SIDEFLOOR LTD y TUBAL SOCCER MANEGEMENT GMBH (con domicilio también respectivamente en Reino Unido y Uruguay).

Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos países cuya legislación permitía la residenciación en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos. No exigían la presentación de declaraciones fiscales ni informes o cuentas anuales, eximiendo de la tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Reino Unido y Suiza, por su parte, eran también en aquel momento países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición, y cuya legislación no

penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con sociedades residenciadas en países como Belice y Uruguay.

SPORTCONSULTANTS y posteriormente JENBRIL, suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades mencionadas más arriba, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento, ascendieron, en total, a las sumas de 2. 570. 729 euros en el año 2007, por los contratos suscritos con ADIDAS, FC BARCELONA, FIN, ESSE, BANCO DE SADABELL, PEPSI/PLATRES, PVA EVENTS, CARVAJAL EL CID Y GLOBALIA; 3.846.612, 23 euros en el año 2008, por la suscripción de contratos ADIDAS, FC BARCELONA, KONAMI, ASÍRE, DANONDE, BANCO DE SABADELLTELEFÓNICA/PLAYERS PROCTER & GAMBLE PEPSI/PLAYRES, BICO, EL CID, CARVAJAL Y GLOBALIA; y 3.806.745,15 euros en el año 2009, por la suscripción de contratos con FC BARCELONA, ADIDAS, KONAMI, BANCO DE SADABELL, PEPSI/PLAYERS, TELEFÓNICA/PLAYERS, KUWAIT y GLOBALIA, ingresos todos ellos, que fueron ocultados a la Hacienda Pública española, consiguiendo de este modo, eludir su tributación en nuestro país.

En su condición de titular de la empresa JENBRIL S.A., y consecuencia de las legislaciones fiscales de los países mencionados más arriba, el acusado Lionel Andrés Messi percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones fiscales, siendo que el despacho Juárez & Asociados Abogados S.L., se ocupaba de presentar las correspondientes declaraciones sobre el IRFP de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, además de llevar a cabo labores de asesoramiento en materia fiscal internacional, y por cuya intervención se gestó, además la titularidad del acusado Messi Cuccittini sobre la empresa JEMBRIL, en cuyo nombre y como administrador de la misma este acusado suscribió el contrato de 12 de marzo de 2007 por el que JEMBRIL recibía todos los derechos y beneficios del contrato de 3 de marzo de 2005.

Jorge Horacio Messi Pérez, padre del obligado tributario, se ocupó y controló, desde el principio, la gestión de los intereses económicos de su hijo, y también de la explotación de sus derechos de imagen, y continuó en esa gestión una vez alcanzada la mayoría de edad de Lionel Messi y con el conocimiento de éste.

Suscribió en nombre de su hijo el contrato de 3 de marzo de 2005 y era propietario del 50% del accionariado de SPORTENTERPRISES LTD a través de la sociedad GOODSHIRE.

Actuó en nombre y representación de su hijo, cuando en el año 2006, siendo ya el jugador mayor de edad, solicitó del despacho de Juárez y Asociados una solución para los problemas que iban surgiendo con el Sr. Schinocca, adoptando decisiones relativas a la articulación y utilización de las sociedades de constante referencia para la canalización de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador, además de negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo.

Controlaba, asimismo, la sociedad FORSYL CORPORATION S.A. domiciliada en URUGUAY, con la que el 22 de marzo y el 26 de marzo de 2007 suscribe sendos contratos con SIDEFLOOR Y TUBAL SOCCER para la prestación de servicios en relación con los contratos de explotación de los derechos de imagen del jugador.

Jorge Horacio Messi Pérez era, con todo ello, sabedor, de que con la utilización del conjunto de sociedades mencionado se evitaba la tributación ante la Hacienda española de los ingresos derivados de los derechos de imagen de Lionel Messi Cuccittini.

Consecuencia de lo relatado, las cuotas dejadas de ingresar ante la Administración de Hacienda por el obligado tributario Andrés Messi Cuccittini alcanzaron las cifras de 1.064. 626, 62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2008.

La mayor parte de estas sumas han sido ingresadas por el obligado tributario, con más el correspondiente interés tributario, en las arcas de la Hacienda Pública con anterioridad a la celebración del señalamiento, hallándose pendiente de ser satisfecha, al momento del señalamiento, la suma de 21. 328, 16 euros.

Los argumentos que refiere la defensa de Lionel Andrés Messi Cuccittini y Jorge Horacio Messi Pérez, resultan algunos de ellos muy sugerentes, sin embargo, ni la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, ni el Tribunal Supremo español al resolver el recurso de casación consideraron procedentes los mismos, al respecto, y por lo interesantes que resultan se señalan dichos “motivos” (en México serían agravios y conceptos de violación).

1. Se infringió por parte de la Agencia Tributaria el derecho que le asiste a todo administrado a no declarar contra sí mismo.

2. Las defensas señalaron que: ni Belice ni Uruguay pueden ser entendidos paraísos fiscales, porque cuando ocurren los hechos, no eran considerados así por la legislación española.

3. El esfuerzo de las defensas se ha centrado en considerar que las decisiones sobre la utilización de esas sociedades atañían a los expertos contratados por la familia Messi, pues los acusados desconocían la legislación tributaria.

4. Las defensas en sus conclusiones definitivas abundan en la falta de titularidad de los acusados sobre la mayor parte de las sociedades, o en que los contratos sólo significaban expectativa de ganancias, no ingresos reales, cuya obtención, se dice, no se ha acreditado.

5. Respecto al dictamen emitido por el perito propuesto por las defensas, Sr. Casanova Caballero, la Audiencia Provincial señala lo siguiente: "… Su informe puede dividirse en dos partes, en la primera de las cuales analiza y contradice las conclusiones de los actuarios de Hacienda en relación a la simulación contractual.

En esencia, se censura en su informe que las carencias en la investigación de los actuarios impiden concluir que nos hallemos ante una simulación contractual: se menciona, entre otros, el tiempo transcurrido desde las contrataciones, que se inician en 2005, hasta que da comienzo la investigación tributaria, la falta de documentación en el expediente relativa a la contabilidad, actividad mercantil o actividad bancaria de las sociedades que intervienen en los hechos, la falta de requerimiento expreso, en relación a las sociedades, a las autoridades de los países sede de las sociedades sobre información de las mismas, la falta de comprobación por parte de Hacienda de las retenciones a cuenta sobre los rendimientos de las empresas españolas que contrataron los derechos de imagen del jugador, la indebida calificación de paraísos fiscales o de jurisdicción de conveniencia de los países sedes de las sociedades, o la falta de seguimiento de los medios de pago empleados en la consecución de los derechos de imagen de Lionel Messi.

Además, se insiste en la falta de valoración de mercado de los derechos de imagen del jugador en el momento en que son cedidos en el año 2005, y se hace hincapié en que el matrimonio Messi no contaba con conocimientos de derecho fiscal que les permitiera el diseño de las estructuras societarias.

6. El perito de la defensa considera, sin embargo, que no se han constatado el total de operaciones concertadas ni los gastos generados por cada una de ellas, remitiéndose a lo que, al respecto, analiza en su informe, que este Tribunal ha estudiado, a folios 39 y siguientes del peritaje del señor casanova caballero, que concluye que la inclusión de los ingresos obtenidos por los derechos de imagen en el IRPF del obligado tributario es incongruente.

7. "… Empezando por Lionel Messi, la línea de defensa de este acusado ha sido siempre la misma: desconocer, por completo, las decisiones que se tomaban en relación a la explotación de sus derechos de imagen. Declara en el acto del juicio que no sabía si tributaba por tales derechos; sólo jugaba al fútbol, las decisiones que se tomaban eran de los abogados y nunca le preguntó nada a su padre, porque se fiaba de él.

Únicamente sabía que firmaba contratos por los que tenía que hacer anuncios o posar en fotografías, nada más.

Tampoco había hablado nunca con Ángel Juárez, al que sólo ha visto dos veces en su vida.

Los testigos, Sres. Juárez, abundan en estas manifestaciones. Ángel Juárez dice que la información que precisaba para prestar los servicios que le habían sido encomendados por la familia Messi la recababa de Jorge Messi, e Íñigo Juárez manifiesta que los Messi no tenían conocimientos de fiscalidad internacional.

La Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, al dictar sentencia, desestimó lo señalado en el motivo 1, medularmente con base a lo siguiente:

> "En definitiva, no cabe sino desestimar la cuestión planteada por las defensas: el contrato de 3 de marzo de 2005, con el que cuenta la Inspección desde la segunda diligencia es, sin duda, el punto de partida para la investigación de los hechos que aquí nos traen y que afectan al obligado tributario, pero no constituye, por sí solo, un mecanismo defraudatorio: hizo falta ir poniendo en relación la documentación que se iba facilitando a la Inspección para llegar a las conclusiones que se han vertido en el plenario, por cuanto la simulación en que se fundamenta el informe de los actuarios no deviene suficiente para la acreditación de la suma defraudada, haciéndose necesario delimitar, con precisión, si las cuotas que dejaron de pagarse superaron el máximo de los 120,000 euros, así como cuales fueron los ingresos que se dejaron de declarar, concluyéndose que fueron los provenientes de la explotación de los derechos de imagen, y no otros, y es obvio que todo ello no puede apreciarse, prima facie, por la

simple aportación de los contratos de 3 de marzo de 2005 o del de 12 de marzo de 2007…"

Respecto al motivo 2 la Audiencia Provincial de Barcelona señaló:

"Al respecto mantienen los peritos que eso es cierto y que en los listados de paraísos fiscales en aquel momento según la ley española no figuraba ninguno de los dos; pero que ello no impide considerar que se comportaban exactamente igual que otros países calificados como tal y que su opacidad fiscal era absoluta, permitiendo, en lo que aquí importa que el beneficiario final de las rentas permaneciera oculto para el fisco español; en definitiva, cumplían con todos los requisitos para dicha calificación.

Se comprende fácilmente, por otro lado, que lo que debe analizarse no es la calificación que merecen esos países, sino si su legislación amparaba que el beneficiario final de los rendimientos por la explotación de los derechos de imagen se mantuviera oculto, y sus ingresos pasaran desapercibidos para la Hacienda española, ante la que, en su condición de residente en nuestro país, el acusado Lionel Messi, debía, necesariamente, declararlos.

Respecto al motivo 4 la Audiencia Provincial señaló:

"… De ser ello así, decimos nosotros, y de no haberse obtenido tales rentas, no se comprende, en modo alguno, que por el obligado tributario se haya procedido a ingresar en la Hacienda Pública el total de las cuotas defraudadas calculadas por la Agencia Tributaria; recordemos que muchas de las facturas obrantes en autos y de la documentación que ha manejado la Agencia Tributaria las ha aportado el propio obligado tributario. Incluso, en relación a los 21.328,16 euros que se han fijado como todavía pendientes, según informe complementario aportado por la Inspección, se alega por las defensas en su escrito de conclusiones, en un escrito con el mismo redactado en cada caso, que se procedería a hacer el ingreso de dicha cantidad, con independencia del resultado del proceso penal.

Respecto al motivo 5 la Audiencia Provincial señaló:

"… pues bien, la valoración conjunta de lo actuado hace que las objeciones desarrolladas por este perito en su informe no impidan considerar que las conclusiones a las que llega la Agencia Tributaria se estimen más acorde con la realidad de lo acaecido.

En primer lugar, debe señalarse que la contabilidad de las sociedades intermediarias en la explotación de los derechos de imagen del jugador Lionel Messi nada añaden ni quitan a la tipicidad de los hechos que nos ocupan en

relación al obligado tributario y a su padre. Se trata de dilucidar si se actuó con ánimo de ocultación, y ello obliga a analizar, fundamentalmente, los contratos celebrados entre unas y otras, como se ha hecho, valorando su contenido, los compromisos a los que se llegaba con terceros y el alcance económico que tenían. Si a ello añadimos la ubicación de las sociedades, extremo que ya hemos examinado, puede llegarse a conclusiones que en modo alguno requieren de la contabilidad de las empresas intervinientes.

Y lo mismo puede decirse respecto de la contabilidad de las empresas adjudicatarias de los derechos, SPORTCONSULTANTS LTD y JENBRIL, porque lo cierto es que no se han negado por las defensas que los contratos se celebraran, ni que las prestaciones económicas no fueran las que figuran en los mismos, ni que los servicios prestados ni la cesión de los derechos no se satisficieran como estaba previsto. De hecho, muchas de las facturas en las que ha basado la Inspección el cálculo de los ingresos y los honorarios han sido facilitadas por el propio obligado tributario, como es de ver en las veinticuatro actas que obran en el expediente electrónico de autos.

En segundo lugar, y por lo que hace a la falta de información conseguida en relación a estas sociedades, ya han insistido los peritos de la Agencia Tributaria en el plenario en las enormes dificultades con que se han encontrado para obtener información de las dichas sociedades, todas radicadas en el extranjero, y en países cuya opacidad (Belice o Uruguay) o legislación tributaria (Suiza y Reino Unido) hace difícil cualquier investigación sobre ellas. La Agencia Tributaria española, lógicamente no tiene competencia para poder exigir a sociedades ubicadas fuera de nuestro territorio que esa información le sea dada.

Tampoco deviene determinante en tercer lugar, que se hayan o no comprobado las retenciones a cuenta sobre los rendimientos de las empresas españolas que contrataron los derechos de imagen del jugador, porque ello no perfila ni ensombrece la comisión del delito que nos ocupa, ya lo hemos dicho, ni tampoco ayuda a su valoración la alegada falta de seguimiento de los medios de pago empleados en la consecución de los contratos, porque, insistimos, la Agencia Tributaria ha manejado la documentación y contratos aportados tanto por el obligado tributario como por las empresas contratantes, a quienes les ha

sido requerida esa información, sin que conste que las defensas hayan negado ni uno solo de los contratos – con las salvedades de las firmas del sr. Messi Ciccuttini, que ya hemos valorado-, ni hayan alegado su incumplimiento, su modificación posterior o su definitivo impago.

Reiteradamente en el informe pericial de la Agencia Tributaria, en el apartado de los ingresos percibidos por los derechos de imagen, se hace referencia a la documentación aportada, a los contratos celebrados y a las facturas emitidas.

Sobre la calificación indebida de Belice y Uruguay como paraísos fiscales ya hemos hablado más arriba, al igual que lo que se refiere al precio pactado en el contrato de cesión de 3 de marzo de 2005. Y en relación a la crítica que se hace por el perito sobre las conclusiones a que llega la Agencia Tributaria de la existencia de simulación contractual sólo debe decirse que, con independencia de las opiniones de unos y otros expertos, es ello extremo que corresponde valorar a este Tribunal, que en modo alguno se siente vinculado al parecer de los distintos peritos que han intervenido en autos y declarado en plenario.

Respecto al motivo 6 de las defensas, la Audiencia señaló:

"… hemos visto que, pese a todo ello, el acusado, Sr. Messi Cuccittini, no había tributado en España por concepto alguno en relación a la explotación de sus derechos de imagen (con las salvedades de los derechos cedidos al FC BARCELONA), ni como IRPF ni como otros tributos, y ello ha devenido un hecho incontestable, hasta el punto de que el obligado tributario ha regularizado su situación con Hacienda, aviniéndose al pago de las sumas que se han calculado como cuota defraudada, con más los intereses correspondientes.

Y ello determina a este Tribunal a aceptar los datos de la Administración Tributaria sobre las cuotas defraudadas, asumiendo sus conclusiones; a la vista de sus declaraciones en plenario, es obvio que los peritos de la AEAT no se plantean dudas sobre la realidad de los servicios prestados, y su reflejo en las facturas que se han manejado en el expediente. Y el perito de la defensa, frente a las explicaciones de la Hacienda, refiere en el inciso 6 de sus conclusiones finales que no era exigible el IRPF de los ejercicios que aquí examinamos, sino el impuesto de Sociedades relativo a JENBRIL, sin rebatir con la claridad que los hechos y su gravedad exigen —habida cuenta de las profusas explicaciones de los peritos de Hacienda— los extremos que entiende desacertados.

En definitiva, se cumple el conjunto de elementos configuradores del delito contra la Hacienda Pública, del artículo 305 C.P.: quebrantamiento fraudulento del deber de declarar los ingresos obtenidos, con el consecuente perjuicio a la Hacienda Pública, en cantidades superiores, por cada ejercicio, a los 120.000 euros.

Y, además, habida cuenta de la especial trascendencia y gravedad de la defraudación —que supera los 600.000 euros de la cuantía de la cuota defraudada en cada ejercicio— deviene aplicable el artículo 305 bis 1.a) C.P., que si bien es cierto que no estaba en vigor cuando los hechos que nos ocupan (fue introducido por LO 7/2012 de 27 de diciembre), también lo es que, en cuanto a la agravación, parte de una pena de 2 años de presión hasta los 6 años, que, en todo caso, es inferior por la base a la pena prevista en el artículo 305.1 C.P. de anterior redacción, que, para casos de especial gravedad, aplicaba la mitad superior de la pena base, que significaba moverse en un tramo de los 2 años y 6 meses hasta los 4 años, siendo que el artículo 305 bis, aunque contempla más extensión para la pena (de 2 a 6 años de prisión) en lo que aquí interesa- pues veremos que es aplicable la atenuante del artículo 21.5 C.P., que obliga a trabajar en la mitad inferior parte de una pena base más baja.

Respecto al motivo 7 de las defensas la Audiencia señaló lo siguiente:

"…Siendo preciso un dolo de defraudar para la comisión del tipo que nos ocupa, hemos de preguntarnos si cuando el obligado tributario encomienda sus asuntos económicos a su padre y a los abogados que éste contrató, no alcanzan a ser responsable de los ilícitos que puedan cometerse con la explotación de sus derechos de imagen.

Es cierto que cuando se inician los hechos que han motivado estos autos, el 3 de marzo de 2005, el acusado Lionel Messi es menor de edad (alcanzará la mayoría de edad el 24 de junio de ese mismo año), y es en su nombre en el que sus padres ceden las explotación de sus derechos de imagen a SPORTCONSULTANDS LTD. Sigue siendo menor cuando se otorga a SPORTENTRERPRISES LTD, la licencia como agente exclusivo para la explotación de esos derechos.

El 12 de marzo de 2007, cuando se ceden los derechos a JENBRIL –titularidad del acusado, que también firma como su administrador, según hemos visto- el acusado es mayor de edad, y firma el contrato como administrador de JEMBRIL, pero también como persona física, consintiendo "absoluta, irrevocable e incondicionalmente" la cesión de sus derechos. El 18 de diciembre de 2006 (documento n° 7 de los aportados por la Fiscalía) JENBRIL firmará contrato con LAZARIO, y también lo hará el 22 de marzo de 2007 (documento 10) con SIDEFLOOR y el 26 de marzo con TUBAL (documento 11).

También firmará el jugador varios contratos con diferentes empresas, como persona física, a pesar de haber cedido sus derechos, y ser en aquellos momentos JENBRIL la cesionaria de los mismos (recordemos los contratos analizados más arriba con Telefónica, Players Imagen y Pepsicola).

En el contrato de 5 de septiembre de 2005 (documento 4) firmado en Barcelona, por el que SPORTCONSULTANTS LTD, representada por SPORTENTERPRISES LTD, cede parcialmente a LAZARIO los derechos para suscribir un contrato de imagen con el FC Barcelona, firma también el acusado, como persona física y deportista profesional, manifestando "… su conformidad al mismo y obligarse a cumplir con todo aquello que en el desarrollo y ejecución del contrato, pueda corresponderle".

Y firma también el Sr. Lionel Messi en otros muchos contratos suscritos con diferentes entidades para la explotación de sus derechos: con el Banco Sabadell, con Danone, con Globalia, con Pva Events, con Konami, con Kuwait Foods, con Bico, (documentos 21 y siguientes de los aportados por la Fiscalía); en ellos intervienen TUBAL o SIDEFLOOR, que desde marzo de 2007 habían sido precisamente contratadas por JENBRIL para la suscripción de contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización, y también firma el jugador.

Con ello queremos subrayar una circunstancia que debe ser tenida en cuenta, y es la de que el Sr. Lionel Messi, sin necesidad de que figurara su firma, las más de las veces, intervenía desde el año 2005, en varios negocios jurídicos en los que se vinculaba como jugador, participando en la firma las empresas de autos, junto con las que contrataban sus servicios. A lo largo de estos años, pues, son muchas las veces en las que hubo de ser convocado para suscribir estos contratos, y se mantiene que nunca, en ninguno de ello (sic), y por ninguna circunstancia, supo del alcance de lo que se cernía en cada compromiso, ni quienes eran las sociedades intermediarias que también participaban, como SIDEFLOOR o TUBAL, a las que, sin embargo, como dueño de JENBRIL, había encargado labores de contratación para la explotación de sus derechos de imagen. Pero ha llegado el acusado a declarar en el acto del juicio que no sabe qué sociedad era JENBRIL y que desconocía haber sido su dueño y director.

Especialmente revelador es lo acaecido con el contrato suscrito con ADIDAS el 31 de enero de 2006.

Fue firmado por SPORTCONSULTANTS LTD, representada por SPORTENTERPRISES, y de otra parte, por ADIDAS INTERNATIONAL, con una vigencia de seis años y ámbito geográfico mundial.

Aunque a raíz del contrato de 12 de marzo de 2007 entre SPORTCONSULTANTS y JENBRIL la primera cede a JENBRIL todos los derechos derivados del inicial contrato de 3 de marzo de 2005, el contrato con ADIDAS es objeto de cesión expresa por SPORTCONSULTANTS a JENBRIL, con consentimiento de ADIDAS, el 11 de abril de 2007.

Pero ya cuatro días antes de la suscripción del contrato con ADIDAS, el 27 de enero de 2006, asistimos a una ratificación formal por parte de Lionel Messi del contrato de 3 de marzo de 2005. Dicha ratificación fue aportada a la Administración de Hacienda el 7 de noviembre de 2012 (diligencia n° 14), de la que ha quedado fotocopia en el expediente.

Según refiere en la diligencia el apoderado de Lionel Messi (Ángel Juárez), dicha ratificación de otorgó una vez obtenida por el jugador la nacionalidad española y alcanzada la mayoría de edad, a petición de ADIDAS, como garantía de evitar una eventual revocación posterior por el Sr. Messi Cuccittini de la cesión de los derechos a SPORTCONSULTANTS.

La lectura de dicha ratificación es muy reveladora (folios 268 y siguientes de los autos): en ella comparece Lionel Andrés Messi, manifestando ser mayor de edad conforme a la ley española y exponiendo, en relación al contrato otorgado en su nombre el 3 de marzo de 2005 “que conoce íntegramente el contenido del mismo…” ratificando “…el contrato antes referido en todos sus términos, así como todo lo actuado en su nombre…”, aportando, para su unión al acta, el referido contrato.

El notario da fe de lo actuado, identifica al compareciente y manifiesta que, a su juicio, tiene capacidad para el otorgamiento, habiendo otorgado consentimiento libremente prestado.

Nótese que en esta acta, a diferencia de otras actuaciones que puedan hacerse ante notario, es el acusado quien, voluntariamente, comparece ante el fedatario para dar cuenta de que conoce íntegramente el alcance del contrato de 3 de marzo de 2005, que aporta y en ese mismo acto ratifica.

Recordemos que por este contrato se ceden sus derechos de imagen a SPORTCONSULTANTS y que será a raíz de este primer contrato cuando el 12 de marzo de 2007 se cedan esos derechos a JENBRIL .

Como afirma una parte de la doctrina, no cabe descartar que ciertas formas de desconocimiento puedan, en ciertas circunstancias, resultar verosímiles, y que lleven hacer creíble la afirmación de no haber conocido los detalles de operaciones

determinadas en las que aparece el nombre de la persona a quien se imputa, finalmente, su consecución y, por tanto, el conocimiento de lo que estaba haciendo.

Pero junto a ello, algunas sentencias del Tribunal Supremo, como las de 13 de marzo de 2006 o la de 10 de noviembre del mismo año, siendo ponentes los Magistrados Giménez García y Martínez Arrieta, respectivamente, ya manejaban el concepto de indiferencia de quien pone "… la colaboración que se le solicita sin preocuparse de sus consecuencias —principio de indiferencia— o no queriendo saber aquello que puede y debe saberse – principio de la ignorancia deliberada.

En concreto la segunda de las sentencias mencionadas estudia, haciéndose eco de otras, al autor de una conducta que, voluntariamente, ciega sus fuentes de conocimiento para ignorar la mecánica de los hechos, evitando su posible responsabilidad: la persona que no quiere conocer voluntariamente el origen de los efectos sobre los que actúa, puede afirmarse que conoce, puede afirmarse que conoce ese origen delictivo, pues con su acto de negar las fuentes de conocimiento se está representando la posibilidad de la ilegalidad de su actuación, y decide seguir actuando, máxime, se afirma en la sentencia, en actuaciones tan normativizadas como, añadimos nosotros, las consecuencias económicas y tributarias de los contratos de explotación de los derechos de que se trate.

Incluso sentencias anteriores (STS de 10 de enero de 1999) destacaban que el único dolo exigible al autor es, precisamente, la existencia de datos o indicios bastantes para poder afirmar el conocimiento de la procedencia de los bienes de un delito grave.

Se afirma por el Alto Tribunal que existe un deber de conocer, que impide cerrar los ojos ante circunstancias sospechosas, y que el dolo está en el hecho, cuando la lógica, la ciencia y la experiencia común indican que nadie se presta a determinados negocios sin percibir una contraprestación, señalando que en los delitos previstos en nuestro Código, incurre en responsabilidad, también, quien actúa con ignorancia deliberada.

En relación a este último concepto, El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 2 de febrero de 2009 señala: "Es cierto que la jurisprudencia de esta Sala, desde la STS 1637/1999, 10 de enero, ha venido sosteniendo que quien se pone en situación de ignorancia deliberada, es decir no querer saber aquello que puede y debe conocerse, y sin embargo se beneficia de esta situación, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y por tanto debe responder de sus consecuencias. Esta idea ha venido reiterándose en otros muchos pronunciamientos de los que las SSTS 446/2008, 9 de julio, 464/2008, 2 de julio, 359/2008, 19 de junio y 1583/2000, 16 de octubre, no son sino elocuentes ejemplos.

Tampoco falta algún pronunciamiento que reacciona frente a lo que considera una *contradictio in terminis*, pues tales expresiones —ignorancia deliberada o ignorancia intencional— no resultan ni idiomática ni conceptualmente adecuadas, dado que si se tiene intención de ignorar es porque, en realidad, se tiene conocimiento de los elementos del tipo objetivo, y puede hacerse merecedor de pena. Sustituir el conocimiento o la representación de los elementos del delito por la prueba de que el sujeto activo ha evitado deliberadamente abarcar esos elementos, puede implicar nuestro apoyo a una verdadera desnaturalización del desafío probatorio que incumbe a las acusaciones.

Nadie puede tener intención de lo que no sabe (STS 797/2006, 20 de julio, siendo de esta última ponente el Magistrado, Sr. Bacigalupo Zapater)".

Este tribunal comparte las objeciones que en esta última sentencia se hacen sobre que la expresión de ignorancia deliberada no resulta ni idiomática ni conceptualmente adecuada, porque es obvio que quien deliberadamente hace algo, es porque lo sabe. Y también compartimos las de otros pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal en relación a que la ignorancia deliberada o intencional no puede servir, en modo alguno, como sustitutivo de la obligación que tiene todo órgano sentenciador de analizar el dolo, eludiendo el deber de motivación respecto del tipo subjetivo, que no puede ser objeto de simple presunción.

Pero volviendo a la STS de 2 de febrero de 2009, se dic en ella que, no obstante, la experiencia ofrece numerosos ejemplos en los que se producen verdaderas situaciones de ignorancia deliberada, apuntando a la conveniencia de que sea oportuno fijar presupuestos que permitan la punición de aquellos casos en los que se constate la existencia de un claro acto de indiferencia hacia el bien jurídico que ha resultado lesionado.

Podríamos, entonces, decimos nosotros, analizar la circunstancia de quien se pone en situación de ignorancia por no querer saber aquello que puede y debe saber; es decir, cuando existen indicios de que el sujeto ha sido consciente de determinados elementos en los que no ha querido profundizar; asistiríamos a una realización objetivamente típica sin que el sujeto haya contado en el momento de realización del hecho con los conocimientos exigidos por el dolo del tipo cometido; pero esa falta de conocimiento sería, simplemente el resultado de una decisión previa, más o menos consciente, de no querer obtenerlo.

Lionel Messi intervino en multitud de los contratos objetos de autos; había encomendado la explotación de los mismos al bufete Juárez, por recomendación de su

padre, Jorge Horacio Messi. El despacho estaba especializado en fiscalidad internacional y tenía varios clientes deportistas de élite, como el acusado.

Las operaciones que nos ocupan se sucedieron durante varios años; se explicó al jugador la oportunidad de que sus derechos de imagen quedaran preservados en su propio interés, según manifestó Ángel Juárez en el plenario, haciéndole entender al jugador que, en caso de fallecimiento de su madre, titular de esos derechos a través de SPORTCONSULTANTS, los mismos se repartirían entre el conjunto de hermanos, lo que, a todas luces, no le era beneficioso. Se le explicó en fin, la oportunidad de que fuera él el único titular de los mismos y por eso, dice el testigo, se creó JENBRIL.

Su ubicación geográfica, al igual que la del resto de sociedades de constante referencia, nunca fue España ni Argentina, países a los que el acusado está vinculado por nacimiento y trabajo. Eso hubo de obligarle a hacer varios viajes para la firma de los contratos, aunque muchos otros se firmaran, sin unidad de acto, como dijo Íñigo Juárez, en el despacho de los abogados.

La cesión de sus derechos siempre, absolutamente siempre, ha estado preservada en el ambiente estrictamente familiar: de padres a madre y de ésta al hijo, a través de sociedades, cuya intervención en todo esto, según parece, nunca fue objeto de curiosidad de Lionel Messi, a pesar de que firmó como director de JENBRIL. Y tampoco se preguntó nunca cuál fuera el motivo de que, percibiendo él los ingresos por la explotación de su imagen, en realidad, se cobraran a través de otra sociedad, por la que afirma en más de una ocasión, pero de la que dice desconocer que era el dueño.

Manifestó ante Notario, sin embargo, en enero de 2006 conocer en su integridad el contenido del contrato de 3 de marzo de 2005, que cedía sus derechos a la empresa de su madre.

Los derechos de imagen del jugador fueron, en algunos momentos, sometidos a la jurisdicción de los Tribunales, lo que, en su condición de parte afectada, le obligó a personarse en los autos que se sustanciarían y, necesariamente a conocer los temas del litigio: así la demanda de 13 de marzo de 2006 que interpuso NIKE contra Lionel Messi y Adidas. En este caso, las retribuciones por la cesión de su imagen eran muy importantes, y en ese momento pudo conocer el alcance de los ingresos y lo desproporcionado de los 50.000 dólares por los que se habían cedido a SPORTCONSULTANTS LTD sus derechos a través del contrato de 3 de marzo de 2005 que, en enero de 2006 dijo, ante Notario, conocer y ratificar.

Según informan los inspectores de la Agencia Tributaria, el jugador vio en dos ejercicios cómo su declaración del IRPF le salía negativa: la de los años 2007, en -808,05 euros

y 2009, en -7.210,86 euros, circunstancia extremadamente llamativa si tenemos en cuenta los cuantiosos ingresos que estaba percibiendo, no sólo como jugador del FC Barcelona, sino por la explotación de sus derechos de imagen, siendo de prever que las devoluciones de Hacienda le fueran ingresadas en la cuenta corriente que se indicara por el obligado tributario, cuyo desconocimiento del derecho fiscal no le exime de comprender lo desproporcionado de que, a pesar de los ingresos percibidos, la declaración de la renta le saliera a devolver.

De lo anterior, el Tribunal Supremo resolvió condenar a Lionel Messi, medularmente señalando lo siguiente:

1. Para que un hecho antijurídico pueda ser imputado a su autor es precisa la capacidad personal de evitar el hecho, y la imposibilidad de conocer la antijuridicidad del hecho excluye la infracción de la norma. Estaríamos, en ese caso, ante un error de prohibición, vencible o invencible, según los casos.

   Pero el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquél que no tiene interés en conocer.

2. En el caso que nos ocupa, y al hilo de todas las circunstancias que rodeaban al jugador y que hemos mencionado no puede por menos de señalarse que existía una sospecha justificada de que los ingresos consecuencia de la explotación de los derechos de imagen no tenían un origen claro y nítido, desde el momento en que se cobraban a partir de otras sociedades y de que, sin embargo, seguía siendo el jugador el perceptor de los mismos.

   La información que el acusado evitó tener, estaba, en realidad, a su alcance, por medios fiables, rápidos y ordinarios, como hubieran sido el querer saber de qué manera se gestionaban sus derechos, preguntando al bufete Juárez (cuyos abogados dijeron, sin embargo, que apenas habían visto a Sr. Messi Cuccittini en el despacho) o a cualquier otro especialista. Y es que quien no sabe porque no puede saber no es un ignorante deliberado.

3. Desde la primera STS en que se introduce el principio de la ignorancia deliberada (10 de enero de 2000), nuestro Alto Tribunal ha exigido que el sujeto activo deba y pueda conocer aquello que ignora.

Cuando se aprecia una indiferencia tan grave como la que nos ocupa, ya que, a pesar de todas las circunstancias y oportunidades que tuvo el jugador de conocer cómo se gestionaban sus derechos, no lo hizo, no cabe sino considerar que se ha actuado con dolo, con una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el delito del artículo 305 C.P., pero con la conciencia de que se va a realizar un acto ilícito, aunque la sospecha no llegue a perfilar la representación de todos y cada uno de los elementos del tipo objetivo, pero sí de manera suficiente para afirmar la concurrencia del elemento intelectual del dolo.

El acusado decidió, por lo menos desde que ratificó ante Notario en enero de 2006 el contrato de 3 de marzo de 2005, permanecer en la ignorancia a lo largo del tiempo, manteniéndose en la voluntad de no acceder a informaciones que le pudieran resultar relevantes.

Téngase en cuenta, además, que los hechos que nos ocupan terminaban beneficiando, indirectamente, al jugador, pese a haberse desprendido de sus derechos de imagen.

Así las cosas, este Tribunal considera que existió una sospecha seria sobre la licitud del empleo de sociedades en las que el acusado era el único socio y administrador de una de ellas, en un país que no era el suyo ni el de su residencia habitual, y que explotaba sus derechos a través de sociedades interpuestas, dejando de leer sistemáticamente todos y cada uno de los contratos que fue firmado a lo largo de estos años (aunque uno de ellos, el de 3 de marzo de 2005 dijo ante Notario conocerlo en su integridad) y recibiendo devoluciones de Hacienda.

Quien ha tratado de eludir la norma, por el camino que sea, no puede resultar beneficiado por ellos, amén de que con la impunidad en esos casos se dirige a la ciudadanía el mensaje de que es preferible inhibirse a preocuparse.

4. Todo lo anterior lleva a considerar doloso, **por dolo eventual**, el comportamiento de Lionel Messi y, por tanto, se le considera **autor del delito del artículo 305 C. P**. por el que viene acusado, de conformidad con el artículo 28 C.P.

En cuanto a la responsabilidad penal de Jorge Horacio Messi Pérez, padre del obligado tributario señaló lo siguiente:

1. El delito fiscal está configurado por la doctrina como **delito especial propio**, en tanto su **autor ha de tener, forzosamente, la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude.**

Ahora bien, es admisible que en un delito de esta naturaleza, **el extraneus, es decir, el sujeto en quien no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica**, **sea inductor o cooperador en la comisión de los hechos.** Ello es así porque el **extraneus no infringe la norma que respalda el tipo contra la Hacienda, sino la prohibición, contenida en las reglas de participación, que amplían el tipo penal.**

2. **La Fiscalía señaló que el actuar de Jorge Horacio Messi se incardina en la figura de la inducción**, toda vez que "… En esencia, la inducción es una forma de participación en el delito que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer un acto punible, haciendo que nazca en el inducido la resolución criminal. **De esta forma, el inducido actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no es descartable que el propio inductor colabore activamente con actos propios en la realización del hecho.**

Al respecto el Tribunal señaló "… En todo caso, la inducción ha de ser con anterioridad al hecho punible (puesto que es su causa), directa, en tanto que ejercida sobre una persona determinada para la comisión de un hecho determinado; eficaz, porque ha de ser suficiente para mover al inducido en la voluntad criminal; dolosa porque se quiere tanto inducir como que el inducido cometa el delito, y finalmente, productora de un específico resultado.

Pero el conjunto de lo sustanciado **no lleva a este Tribunal a considerar que Jorge Horacio Messi indujo a su hijo a cometer los delitos que se enjuician, porque el elemento determinante de la inducción, cual es suscitar (determinar) en otro la comisión de un delito, no ha quedado probado**. En efecto, ninguna de las pruebas permite afirmar que Jorge Horacio Messi hablara con su hijo y lograra convencerle de la oportunidad de la comisión de los delitos que aquí nos traen, es decir, de que debía acceder a intervenir en el entramado societario que hemos analizado, firmando donde lo hizo, las veces que lo hizo, aviniéndose, en definitiva, una vez convencido y con propia voluntad

criminal, a todo aquello que fuera necesario para la ocultación a la Hacienda española del cobro de sus derechos de imagen.

Creemos que la consecución de los hechos enjuiciados fue más sencilla, y que se debió, en un primer momento, a la actuación de los padres de Lionel Messi (en lo que aquí interesa, de su padre) como representantes de su hijo, que se mantuvo una vez el jugador alcanzó la mayoría de edad, llevando a cabo su padre, desde ese mismo momento y sin solución de continuidad, la gestión de los intereses económicos de su hijo, **actuando y obrando en su nombre, y representando**, asimismo, al jugador, contactando con el despacho Juárez, especialista en Derecho Fiscal internacional, y con muchas de las sociedades con las que se acabó contratando, y llevando a cabo, en definitiva, actuaciones determinantes para la consecución de los delitos que nos ocupan…" Las negrillas son agregadas.

El Abogado del Estado, en su escrito de conclusiones, que eleva a definitivas en el acto de juicio oral, no estima que el comportamiento del Sr. Messi Pérez sea subsumible en la inducción, y concluye que "El segundo de los acusados (se refiere al padre, Jorge Horacio Messi), "… Se asimila al autor, por su intervención directa, decisiva y necesaria para consumar la defraudación, al haber gestionado y dirigido las negociaciones en la creación del entramado societario."

Efectivamente, como hemos ido viendo e insistiremos en ello ahora, fuel el Sr. Messi Pérez quien intervino en la consecución del primer entramado societario, cuando SPORTCONSULTANTS LTD se hizo cesionaria de los derechos de imagen del jugador, que el padre —y la madre— cedieron. Y también intervino en la cesión de su gestión a SPORTENTERPRISES, de la que era cotitular junto a Roberto Schinocca.

Y fue él quien solicitó la intervención profesional del despacho Juárez para mantener los derechos de imagen Lionel Messi en la familia, porque ésa era su voluntad, como afirmó en el plenario, que transmitió su hijo; y de ese encargo surge JENBRIL.

3. Por lo anterior el tribunal resolvió que la conducta de **Jorge Horacio Messi** es una **aportación indispensable para la comisión del delito**; sin la necesaria colaboración del padre del obligado tributario no se comprenderían los hechos que enjuiciamos. Se trata, como se recoge por la Abogacía del Estado, de una intervención decisiva y necesaria.

Mediante **la cooperación necesaria** se contribuye al hecho de otro, en cuya ejecución se coopera, **bien sea aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (conditio sine qua non)**, bien, **colaborando mediante la aportación de algo que no es fácil de obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos)**, o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso, por cuanto lo verdaderamente relevante a estos efectos es su eficacia, su necesidad y su trascendencia en el resultado finalístico (dominio del hecho).

Es, por tanto, cooperador quien realiza una aportación relevante al hecho de otro, con actos anteriores o simultáneos a su ejecución.

Y en tanto que **extraneus**, **cabe su intervención aun cuando no concurran las condiciones exigidas en el tipo**, debiendo tenerse presente, a, tal efecto, lo prevenido en el artículo 65.3 C.P., precepto que nos permitimos transcribir para poder comprender mejor la resolución del citado tribunal:

"Artículo 65.

…

3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurran las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate…

Concluyendo dicho órgano judicial que "son varios los elementos probatorios que llevan a este Tribunal al pleno convencimiento de que Jorge Horacio Messi actuó como **cooperador necesario**, llevando a cabo actos determinantes para la defraudación tributaria, consistentes en la aportación de elementos necesarios para esa defraudación, sin los cuales, aquélla hubiera sido muy difícil de cometer…".

II. Comparación del contrabando y fraude fiscal México-España

En materia de contrabando la legislación mexicana prevé la posibilidad de sancionar las conductas prohibidas tanto por la vía administrativa como por la penal a diferencia de la legislación española en la cual sólo podrán ser sancionados los ilícitos de contrabando por

una sola vía; otra diferencia radica en que en México las conductas prohibidas de contrabando solo admiten la forma de comisión dolosa, mientras que la legislación española prevé la posibilidad de comisión dolosa y culposa.

En cuanto a la defraudación fiscal en la legislación española se le denomina fraude fiscal, y actualmente tanto en México como en España, al igual que tratándose del delito de contrabando, en materia del fraude fiscal, la persona jurídica puede responder penalmente.

En este capítulo se hace un análisis comparativo entre la legislación mexicana y la española en materia de contrabando y de fraude fiscal, con la intención de advertir que normatividad y criterios pudiésemos retomar de España e incorporarlos a nuestro país a efecto de legislar y de resolver los asuntos en dichas materias de una manera más justa.

1. *Contrabando*

En México las conductas típicas de contrabando tienen como núcleo central la introducción o extracción de mercancías del país, y su posesión y enajenación de mercancías extranjeras en el país, sin la documentación correspondiente, están reguladas en lo que se denomina contrabando presunto, y equiparable al contrabando, mientras que en España, tanto la introducción o extracción de mercancías, su posesión, comercio o circulación son tipos de contrabando.

A. Política criminal para reprimir el contrabando

En México, el delito de contrabando también es regulado en una ley especial, como lo es el Código Fiscal de la Federación en su artículo 102, sin que de un concepto de lo que se debe de entender por contrabando, sino que al igual que en España, regula una serie de tipos penales de contrabando.

Aunque existe la propuesta de un Código Penal Nacional en el que se regulen los denominados delitos especiales, como lo es actualmente el delito de contrabando.

Por reformas a diversos ordenamientos en materia penal fiscal, los cuales son los siguientes: Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, Ley de Seguridad Nacional, y Código Nacional de Procedimientos Penales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de noviembre de 2019, y que entraron en vigor el día 1° de enero de 2020, se incluye al delito de contrabando y su equiparable dentro de los delitos de delincuencia organizada, sin establecer ningún requisito como podría ser cuando rebase

determinado monto de omisión de contribuciones y/o cuotas compensatorias, lo cual nos parece desproporcional, pudiendo llegar a ser anticonstitucional ciertas conductas de contrabando al ser consideradas como de delincuencia organizada.

Mientras que la Ley de Seguridad Nacional considera como amenazas a la Seguridad Nacional a los ilícitos contra el fisco federal previstos en el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (ordenamiento que señala que serán de prisión preventiva oficiosa), dentro de los cuales se encuentran el contrabando y su equiparable, respecto de este último tratándose de las fracciones I y IV, las cuales establecen lo siguiente:

> … Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:
> I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.
>
> …
>
> IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido…

Siendo un requisito cuantitativo que respecto de las referidas conductas de contrabando y su equiparable en las hipótesis transcritas tengan como penas las previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo del artículo 104, las cuales señalan lo siguiente:

> … Artículo 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:
>
> …
>
> II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de $1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de $1,865,370.00.
>
> III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos…

Asimismo, se establece como requisito que dichos delitos sean calificados, al respecto el artículo 107 del citado Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

> Artículo 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

V. Por tres o más personas.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III, IV y V de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105 de este Código…

Es importante señalar que respecto a las hipótesis señaladas, cuando se den los requisitos mencionados, no procederán los acuerdos reparatorios ni la suspensión condicional del proceso.

Tampoco procederá el criterio de oportunidad con excepción del caso en que "el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito".

Por otra parte, como ya ha quedado señalado, conforme al artículo 11 del Código Penal Federal, las personas morales también son sujetas de responsabilidad penal, con excepción de las instituciones del Estado de diversos delitos que en materia federal se enumeran en el artículo 11 Bis de dicho ordenamiento, en cuyo apartado B, fracción VII, se encuentra señalado el delito de contrabando, previsto en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

Por reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de junio de 2008 se reformó dicha "Carta Magna" incorporando el sistema penal de corte acusatorio, razón por la cual en 2014 se expidió el Código Nacional de Procedimientos Penales, en el cual se regulan salidas alternas al procedimiento, consistentes en acuerdos reparatorios entre el imputado y la víctima u ofendido, y la suspensión condicional del proceso.

Las características de los acuerdos reparatorios son: 1. Se celebran entre la víctima u ofendido con el imputado, es decir, entre éste y la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; 2. Si se cumplen los acuerdos reparatorios su efecto es la extinción de la acción penal; 3. El imputado es asesorado por su defensor (público o privado), la víctima u ofendido por su asesor jurídico; 4. Proceden sobre los delitos perseguibles por querella, por requisito equivalente de parte ofendida o que admitan el perdón de la víctima o el ofendido; en este caso es procedente por requisito equivalente a la querella, que es el que requiere

el delito de contrabando, toda vez que el artículo 92, párrafo segundo, fracción II, del Código Fiscal de la Federación señala:

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
I. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, …

Por su parte el artículo 102, fracción I, del referido Código señala: "…Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse…".

Asimismo, proceden dichos acuerdos sobre los delitos culposos, o delitos patrimoniales cometidos sin violencia sobre las personas. Al respecto, no se puede actualizar la hipótesis de procedencia por delito culposo, pues como se desprende de lo señalado en el presente trabajo la conducta-típica de contrabando únicamente admite la forma comisiva dolosa, y por lo que hace a la procedencia de delitos patrimoniales cometidos sin violencia, si sería procedente, pues, uno de los bienes jurídicos que se lesiona con la defraudación fiscal es el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, independientemente de que también lo sea el sistema tributario.

5. No procederá los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos; 6. No procederán cuando el imputado haya incumplido previamente un acuerdo reparatorio, salvo que haya sido absuelto; 7. Proceden desde la presentación de la denuncia o querella hasta antes de decretarse el auto de apertura de juicio oral; 8. Si ya se dictó el auto de vinculación a proceso, el Juez de control, a petición de las partes, podrá suspender el proceso penal hasta por treinta días para que las partes, puedan concretar el acuerdo con apoyo de la autoridad competente especializada en la materia; 9. Si la concertación se interrumpe, cualquiera de las partes podrá solicitar la continuación del proceso, y 10. Los acuerdos reparatorios deberán ser aprobados por el Juez de Control a partir de la etapa de investigación complementaria y por el Ministerio Público en la etapa de investigación inicial.

Por lo que hace a la suspensión condicional del proceso es el planteamiento formulado por el Ministerio Público o por el imputado, el cual contendrá un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias de

las condiciones, que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido y que en caso de cumplirse, pueda dar lugar a la extinción de la acción penal, siendo sus características las siguientes:

1. Lo puede solicitar el imputado o el ministerio público con acuerdo de aquél; 2. Que se haya dictado el auto de vinculación a proceso del imputado; 3. Por un delito cuya media aritmética de la pena de prisión no exceda de cinco años; 4. Que no exista oposición fundada de la víctima y ofendido, cabe señalar que, por criterio del Poder Judicial de la Federación, la única hipótesis posible en que se considera fundada tal oposición de la víctima u ofendido, es que no esté garantizada o pagada la reparación del daño; 5. Que hayan transcurrido dos años desde el cumplimiento o cinco años desde el incumplimiento a menos que en este último caso el imputado haya sido absuelto; 6. La suspensión condicional a proceso se puede solicitar desde el dictado de vinculación a proceso hasta antes de acordarse la apertura a juicio oral; 7. En la audiencia donde se resuelva la solicitud condicional a proceso, el imputado deberá plantear, un plan de reparación del daño causado por el delito y plazos para cumplirlo, 8. El Código Nacional de Procedimientos Penales señala un listado de condiciones a cumplir, forma limitativa, durante período de suspensión condicional del proceso.

Otro lineamiento de política criminal que sigue el legislador mexicano referente al contrabando previsto en la fracción I, es en el sentido de no formular declaratoria de perjuicio y por lo tanto, no imponer sanción penal alguna, si la omisión de impuestos no rebasa cierto monto, como se advierte del último párrafo del citado artículo 102, del tenor siguiente:

> No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de $175,200.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

La legislación española regula el delito de contrabando en una ley especial, LO 12/1995, de represión del contrabando, en la cual se contienen tanto los tipos penales de

contrabando en materia penal, como los tipos de infracción de contrabando en materia administrativa, en la reforma a dicha ley mediante la L 34 /2015, ha incorporado previsiones de responsabilidad civil derivadas del delito de contrabando, el principio non bis in ídem,[909] el cual ya había sido reconocido por criterio del Tribunal Supremo español años antes, principio por virtud del cual por el mismo hecho de contrabando no puede ser juzgada la persona, en la vía penal y en la vía administrativa.

Los criterios que se desprenden de la ley española de referencia para distinguir entre delito e infracción de contrabando, a decir de Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo son: "la cuantía del valor de los géneros o efectos (art. 2.1), la índole del objeto (art. 2.3), y el modo de comisión (art. 2.3)…".[910]

Contrario a lo anterior en México nuestro más alto tribunal ha sostenido una postura contraria a la legislación y Tribunal Supremo español, al señalar que es constitucional ser juzgado tanto en la vía penal como en la administrativa, por el mismo hecho de contrabando, lo cual resulta violatorio del citado principio non bis in ídem, máxime que ahora nuestra constitución prevé en su artículo 1o. el principio pro persona, con el cual se tendría que interpretar el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como lo hemos señalado al analizar los derechos humanos en materia penal-fiscal.

Gutiérrez Rodríguez señala que:

> … ha de tenerse en cuenta que el Rgto CE/450/2008, por el que se establece el *Código Aduanero Comunitario* (Código Aduanero Modernizado, CAM), que contempla determinadas misiones que deben cumplir los servicios de aduanas, que van más allá que la protección de la función recaudadora de la Hacienda Pública (seguridad, competencia leal, derechos de los consumidores, protección del medio ambiente, etc.).

Este reglamento no es totalmente aplicable en la actualidad, pese a hallarse en vigor, de modo que las referencias que se contienen en la Ley se deben entender efectuadas, por el momento, al Rgto. CEE/2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC) (LO 6/2011 disp. Trans.).[911]

---

[909] Rodríguez, María, *Contrabando, en Memento*…, *cit*., p. 1.
[910] Bajo Fernández, Miguel, y Bacigalupo, Silvina, *"Delitos de contrabando", en Derecho penal económico*, *cit*. pp. 330 y 331.
[911] Gutiérrez Rodríguez, María, *op. cit.*, p. 1.

B. *Conducta típica*

Dentro de los elementos de la conducta típica se encuentran el sujeto activo, la autoría y participación, el ofendido, y el bien jurídico tutelado, a los cuales haremos referencia en seguida, y se precisaran las hipótesis de contrabando, así como sus punibilidades, tanto en México como en España.

a. Sujeto activo

En cuanto a la legislación mexicana, respecto al sujeto activo, al considerar que el único que lo puede cometer el delito de contrabando en su hipótesis de introducir al país mercancía omitiendo el pago total o parcial de impuestos o cuotas compensatorias, es el deudor tributario, es decir, el contribuyente (de derecho o de hecho) que en este caso es el "importador", con excepción de los representantes de una persona moral (para no crear impunidad). En este sentido, señalamos que se requiere una calidad específica en el sujeto activo, sin que el tipo penal requiera una pluralidad de sujetos activos.

Lo anterior, sin dejar de señalar que parte de la doctrina mexicana considera que no se requiere una calidad específica en el sujeto activo ya que el tipo penal de referencia señala:

> Artículo 102.- Comete el delito de contrabando *quien* introduzca al país o extraiga de él mercancías:
>
> I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse… Las cursivas son añadidas.

En este sentido, afirman que al señalar el tipo penal el término "quien", la conducta de contrabando la puede realizar cualquier persona, sin embargo, como señalamos, solo la puede cometer quien haya introducido la mercancía sin el pago de las contribuciones, teniendo el deber jurídico de pagarlas.

Se reitera que por reforma al Código Penal Federal las personas morales también pueden cometer diversos delitos, con excepción del Estado, dentro de los que se encuentra el de contrabando.

En España, sucede algo similar, en el sentido de que un sector de la doctrina considera que el tipo penal requiere un sujeto activo calificado y otro sector considera que no requiere ninguna calidad específica, toda vez que el tipo penal de contrabando en España señala "los que", en ese sentido Rodríguez María manifiesta lo siguiente:

> "El delito de contrabando es un delito común, el sujeto activo se define mediante la forma genérica e indeterminada "los que", de modo que no exige ninguna particularidad especial que deba ser cumplida por éste para poder ser considerado autor del delito".[912]

De manera anterior la legislación mexicana, la reforma de la LO 6/2011 incorporó la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en términos del artículo 31 bis. también se prevé la responsabilidad penal, cuando el delito se cometa en el seno, o por medio de una entidad sin personalidad jurídica.[913]

b. Autoría y participación

En la legislación mexicana tratándose de la autoría y participación en delitos fiscales, donde se encuentra ubicado el delito de contrabando, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

> Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:
>
> I. Concierten la realización del delito.
>
> II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
>
> III. Cometan conjuntamente el delito.
>
> IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
>
> V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
>
> VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
>
> VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
>
> VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
>
> IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal…

En el caso de la conducta-típica de contrabando el autor es el que tiene el dominio del hecho, tener el sí y el cómo del hecho, en este caso, se vale el "importador de un

[912] *Ibídem*., p. 8.
[913] *Ídem*.

instrumento que es el agente aduanal y el transportista, quienes actúan de manera dolosa sobre la introducción de la mercancía, es decir, saben que están introduciendo la mercancía y tienen la intención de hacerlo, sin embargo, no tienen el dolo sobre que se está omitiendo contribuciones y cuotas compensatorias, por lo que su conducta como partícipes es atípica, es decir, son un mero instrumento del autor mediato. Sin embargo, el autor ("importador") además de la introducción de la mercancía a través de la autoría medita, también, es autor directo respecto a la omisión de las contribuciones, y como está conducta omisiva es de mayor trascendencia que la autoría mediata, se podría aplicar el principio de subsidiariedad y considerar al "importador" como autor directo.

Pero cuando es más de una persona las que interviene como autores en el delito estamos hablando de coautores, quienes tienen el dominio del hecho, hay un dolo de dominio, pero también tiene que haber una dominabilidad del hecho del curso causal, donde cada uno de los autores realizaron la acción típica, o bien, donde hay un reparto de tareas, es decir, un codominio funcional del hecho, cada uno realiza una parte indispensable, en este sentido, si el agente aduanal tiene conocimiento que la introducción de mercancías que lleva a cabo por un contrato de mandato, es sin que el "importador" haya pagado impuestos, entonces de acuerdo al artículo 95, fracción IX del Código Fiscal de la Federación podríamos hablar de coautoría entre el "importador" y el agente aduanal.

Aunque hemos señalado que dicho precepto puede ser declarado inconstitucional, sin embargo, si sostenemos, la teoría del actuar en nombre de otro, lo cual se daría en caso del agente aduanal o representante de la empresa, respecto del "importador, a pesar de que dicho agente aduanal o representante de la persona moral, no tienen la cualificación que para nosotros requiere el tipo de contrabando, (como lo es el obligado tributario (el importador), quien tiene el deber de contribuir y pagar las cuotas compensatorias), podría ser considerado autor.

En contra de lo anterior, consideramos que el "importador" por ser el único obligado tributario es el autor, y el agente aduanal en caso de tener responsabilidad penal, sería considerado partícipe, y no se crearía impunidad, pues, la pena que se podría llegar a imponer para uno y otro no tendría gran variación, dependiendo de la gravedad del ilícito y del grado de culpabilidad de cada uno. En efecto, aunque el legislador en materia penal-fiscal establezca la posibilidad de que en ciertos casos concretos, el agente aduanal sea autor, consideramos que el legislador al crear las normas no debe desconocer lo ontológico

de las cosas al crear las normas, cuando dicha esencia de las cosas no se oponga o resulte ilógico al derecho.

En España el artículo 28 del Código Penal, señala las formas de autoría de la siguiente forma:

> Artículo 28.
>
> Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.
>
> También serán considerados autores:
>
> a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.
>
> b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado".

Mientras que el artículo 29 del referido Código penal español, contempla la complicidad, al señalar:

> Artículo 29.
>
> Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

En cuanto a la autoría señalada en el primer párrafo del artículo 28, contiene los tipos de autores que el Código Fiscal de la Federación de México señala en su artículo 95, fracciones II, III, y IV, esto es la figura del autor directo, de los coautores, y del autor mediato, respectivamente.

Por lo que hace al autor inductor señalado en el párrafo segundo inciso a, del citado artículo 28, en la legislación mexicana, y criterio del Poder Judicial de la Federación al inductor se le considera partícipe, en virtud de que él no realiza el verbo, sólo influye, determina al instigado a cometer la conducta prohibida.

Respecto al autor cooperador a la ejecución, con un acto sin el cual no se habría efectuado el hecho, regulado en el segundo párrafo inciso b, se refiere a la figura del cooperador necesario.

Ahora bien, para interpretar dichos preceptos en España al igual que en México, predomina la teoría del dominio del hecho, en cualquiera de sus vertientes, en este sentido, el agente de aduanas o representante aduanero (quienes deben contar con la certificación

de operador económico autorizado por parte de la Dependencia de Aduanas),en un primer momento sería coautor junto con el importador (quienes lo cometan conjuntamente), por considerar que tienen el codominio funcional del hecho, sin embargo, al existir en España una figura ex profesa para quien coopera en la ejecución, con un acto sin el cual no se habría efectuado el hecho es considerado autor pero en su calidad de cooperador necesario, por lo que el importador es autor directo, y el agente de aduanas o representante, es considerado autor pero como cooperador necesario.

Asimismo, en España también existe un sector considerable de la doctrina que sostiene la teoría del "actuar en nombre de otro", previsto en el artículo 31 de Código Penal, que opera tanto para personas jurídicas como físicas, a través de sus representantes, tratándose de los delitos especiales propios, es decir aquellos en los que la autoría se fundamenta en un deber especial del titular de la acción. Respecto a dicha figura Bajo Fernández y Bacigalupo Silvina señalan que:

> … se trata, pues, de un intento de eliminar las lagunas de impunidad que se generan cuando ese deber especial incumbe a la persona física o jurídica y no al representante que realiza el comportamiento que infringe el deber. En los delitos especiales propios la autoría depende de que el autor de la acción sea también el obligado por el deber especial cuya infracción es la base de la punibilidad. En art. 31 Código Penal extiende así la responsabilidad penal a los sujetos no cualificados, siempre que haya obrado en representación de la persona física o jurídica que poseyera tal cualificación. De otra manera, el autor del comportamiento no sería punible como autor por carecer de la cualificación para el supuesto de hecho típico, ni como partícipe, pues, la persona representada no habría obrado de ninguna manera y toda participación presupone la concurrencia de la acción del participe en relación con la del autor. En los delitos especiales impropios el art. 31 no tiene aplicación, porque en éstos el sujeto no cualificado puede ser autor…[914]

c. Ofendido

En México, se considera de manera errónea, que la víctima u ofendido por los delitos fiscales, dentro de los cuales se encuentra el contrabando, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectos del procedimiento penal, no así para el juicio de amparo, sin embargo, ella no es titular de las contribuciones y cuotas compensatorias que debe pagar el contribuyente de derecho o hecho, toda vez que quien es el sujeto activo de la relación

[914] Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo Saggese, Silvina, *op*. *cit*., p. 98 y 99.

tributaria y por lo tanto el titular de dichos créditos fiscales (contribuciones y cuotas compensatorias), es el Estado en su calidad de fisco federal, toda vez que dichos créditos fiscales forman parte de su patrimonio, por ser derechos que tiene sobre dichos créditos fiscales.

Mientras que para la legislación española el ofendido sigue siendo la Hacienda pública, así como los consumidores, la sociedad, e indirectamente, las personas que se dedican a cierta rama de la producción industrial.

d. Bien jurídico tutelado

En México de acuerdo a los tipos penales regulados en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 102, los bienes jurídicos tutelados son el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, la economía nacional, la seguridad pública, el medio ambiente, la salud, la flora y fauna etcétera.

Mientras que conforme a los tipos penales de contrabando previstos en la Ley Orgánica 12/1995, de represión del contrabando, María Rodríguez señala lo siguiente:

> Tradicionalmente el delito de contrabando se ceñía a la importación o exportación de mercancías de forma ilegal, es decir, sin presentarlas al control aduanero, y eludiendo, en consecuencia, el pago de las correspondientes tasas y, de esta forma se entendía que, al igual que en el delito fiscal, se protegía la función recaudatoria de la Hacienda pública con lo cual se protegía la *función recaudatoria de la Hacienda pública.*
>
> Si atendemos, sin embargo, a la gran variedad de conductas típicas que se recogen actualmente en la legislación aplicable y a los diversos objetos materiales sobre el que recaen, puede afirmarse que existen *otros bienes jurídicos* que reciben protección, como la competencia leal en el mercado, los consumidores, la seguridad nacional o el medio ambiente…[915]

Con el mercado único europeo también se consideran bienes jurídicos protegidos los intereses financieros y la protección a las funciones de vigilancia y control de las autoridades aduaneras.

e. Hipótesis

En el caso de la legislación mexicana como se pudo constar son muy genéricas y, por lo tanto, su número es reducido, destacando que en México el hecho de introducir o

[915] Gutiérrez Rodríguez María, *op. cit*. p. 2.

extraer mercancías del país omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias constituye contrabando.

Asimismo, existe una hipótesis que al hablar de zonas libres, es totalmente inaplicable por ya no existir dicho concepto, y si un juzgador lo quisiese aplicar es motivo de solicitar su inaplicación a través del control difuso, o en su caso, del juicio de amparo, por violación al principio de legalidad, de exacta aplicación de la ley penal.

Mientras que la multicitada ley LO 12/1995, de 23 de noviembre, reformada mediante Ley LO 6/2011, de 30 de junio, señala gran cantidad de supuestos en los que se puede cometer el contrabando, mismas que fueron señaladas en el apartado de análisis de conductas-típicas de contrabando en la referida Ley Orgánica 12/1995, española, e incluso, a diferencia de la legislación mexicana, regula el contrabando culposo grave.

C. Punibilidad

Respecto a este punto en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 104 se señala lo siguiente:

> Artículo 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:
>
> I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta $1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de $1,865,370.00.
>
> II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de $1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de $1,865,370.00.
>
> III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.
>
> IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

> Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

De lo anterior, se advierte que cuando hay un daño al fisco federal se toma en cuenta la cantidad de contribuciones omitidas y/o cuotas compensatorias, para saber que punibilidad le corresponde.

En caso de que se trate de mercancías prohibidas ya sea por el Ejecutivo Federal o por el Congreso de la Unión, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Si no es posible determinar el monto de las contribuciones omitidas o cuotas compensatorias con motivo del contrabando, o se trata de mercancías que requiriendo permiso para su importación o exportación y no se cuente con él, la pena será de 3 a 6 años de prisión.

Es importante señalar que por disposición del artículo 92, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación para efectos de la punibilidad se tomará en cuenta el monto histórico de las contribuciones y/o cuotas compensatorias, es decir, el monto de la omisión de las contribuciones y/o cuotas compensatorias al momento de cometer el delito, precepto que en su parte conducente señala:

> Artículo 92.
>
> …
>
> Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa…

Cuando la persona es condenada, además de la pena de prisión se le impondrá la de reparación del daño, la cual deberá ser con actualización y recargos a la fecha del dictado de la sentencia de primera instancia en términos del referido artículo 92, párrafo octavo, el cual es del tenor siguiente:

> …Para efectos de la condena a la reparación del daño, la autoridad competente deberá considerar la cuantificación referida en este artículo, incluyendo la actualización y los recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en la que se dicte dicha condena…

Mientras que la legislación española, La Ley Orgánica 12/1195, 12 de diciembre de 1995, de Represión del Contrabando, modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, y modificada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que en su artículo 3o. establece:

> Artículo 3. Penalidad.
>
> 1. Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos.
> En los casos previstos en las letras a), b) y e), salvo en esta última para los productos de la letra d), del artículo 2.1 las penas se impondrán en su mitad inferior. En los demás casos previstos en el artículo 2 las penas se impondrán en su mitad superior.
> En los casos de comisión imprudente se aplicará la pena inferior en un grado.
> 2. Se impondrá la pena superior en un grado cuando el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión del mismo.
> 3. Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6, y tras aplicar los criterios establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se impondrá la pena siguiente:
> a) En todos los casos, multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.
> b) Adicionalmente, en los supuestos previstos en el artículo 2.2, suspensión por un plazo de entre seis meses y dos años de las actividades de importación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando; en los supuestos previstos en el artículo 2.3, clausura de los locales o establecimientos en los que se realice el comercio de los mismos.

Como se puede observar la punibilidad para quien comete contrabando va de uno a cinco años como regla, y en la legislación española no se toma como referencia para la pena la cantidad de contribuciones y/o cuotas compensatorias, sino que, se toma en cuenta el valor de los bienes, de las mercancías, asimismo, el delito de contrabando, diverso a la legislación mexicana, puede ser cometido en forma culposa, por otra parte, además de la pena de prisión, se aplica como responsabilidad civil la totalidad de la deuda tributaria y aduanera, aún en el caso de que dicha deuda esté prescrita, caducada, o por cualquier otra

causa no se pueda cobrar ante la Administración Tributaria, junto con sus intereses por demora, asimismo, como sanción penal procede el comiso de bienes, efectos e instrumentos en los términos del artículo 5 de la citada LO 12/1995 y sus modificaciones.

En España por reforma de la LO 6/2011 se incorporó la punición de las conductas típicas de contrabando cuando se cometan por imprudencia grave.

2. *Fraude fiscal*

Uno de los delitos penal económico más emblemático es el delito fiscal o defraudación tributaria, que como observaremos, tiene una punibilidad más alta en México que en España, asimismo, en cuanto a la autoría y participación en México el contador y asesor fiscal pueden llegar a ser autores, posición que no compartimos, y en España serían cooperadores necesarios, sin embargo el artículo 28 del Código penal español en su parte conducente señala que: " … También serán considerados autores: … b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado..", entonces el cooperador necesario también es considerado autor, solo que si él no es un sujeto calificado cuando así lo requiera el tipo, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate, esto último de conformidad con el artículo 65 punto 3.

A. Política criminal para reprimir el delito de defraudación fiscal

Como ha quedado de manifiesto en México, el delito de defraudación fiscal se reprime normativamente en una ley especial, como lo es el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108, aunque existe la propuesta de crear un Código Penal Nacional en el cual se incorpore los delitos especiales, como lo es el de defraudación fiscal.

Por reformas a diversos ordenamientos en materia penal fiscal, los cuales son los siguientes: Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, Ley de Seguridad Nacional, y Código Nacional de Procedimientos Penales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de noviembre de 2019, y que entraron en vigor el día 1° de enero de 2020, se incluye al delito de defraudación fiscal, y delito de defraudación fiscal equiparada en sus fracciones I y IV, ambos previstos en el Código Fiscal de la Federación dentro de los delitos de delincuencia organizada, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por lo que si dicha fracción tercera establece un monto de $2,601,410.00. (dos millones seiscientos un mil cuatrocientos diez pesos 00/100 M.N.), para que se cumpla con el requisito

cuantitativo y poder ser considerada delincuencia organizada la omisión de contribuciones deberá rebasar la cantidad de $7,804,230.00 (siete millones ochocientos cuatro mil doscientos treinta pesos 00/100 M.N.).

Mientras que la Ley de Seguridad Nacional considera como amenazas a la Seguridad Nacional a los ilícitos contra el fisco federal previstos en el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (ordenamiento que señala que serán de prisión preventiva oficiosa), dentro de los cuales se encuentran la defraudación fiscal y su equiparable, siendo un requisito que el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, que la omisión de contribuciones sea mayor a $7,804,230.00 (siete millones ochocientos cuatro mil doscientos treinta pesos 00/100 M.N.).

Además, para que dichos delitos sean de prisión preventiva oficiosa se requiere que sean calificados, al respecto el artículo 108 del citado Código Fiscal de la Federación establece 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 reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
>
> c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
>
> d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
>
> e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
>
> f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
>
> g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes…

Asimismo, respecto a las hipótesis señaladas, siempre que se den los requisitos mencionados, no procederán los acuerdos reparatorios ni la suspensión condicional del proceso.

Tampoco procederá el criterio de oportunidad con excepción del caso en que “el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito”.

Al igual que para el delito de contrabando, las salidas alternas, vía principalmente acuerdos reparatorios entre el imputado y la víctima u ofendido (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), o vía suspensión del procedimiento, pueden dar por terminado el asunto, con efectos de una sentencia absolutoria. Asimismo, existe la forma de terminación anticipada que es el procedimiento abreviado, en el cual se dicta una sentencia de condena, que consiste en prisión y reparación del daño.

Como se puede observar se privilegia la reparación del daño tanto en las salidas alternas como en el procedimiento abreviado, siendo uno de los objetos del proceso penal precisamente la reparación del daño.

Por lo que hace al requisito de procedibilidad se requiere de querella por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para perseguir al autor del delito de defraudación fiscal, lo cual se desprende del artículo 92, párrafo segundo, fracción I, del Código Fiscal de la federación señala:

> Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
>
> I. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos … 108…

Por su parte el artículo 108, párrafo primero, del referido Código señala:

> Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños… omita total o parcialmente el pago de alguna contribución… con perjuicio del fisco federal…

Asimismo, este delito solo se puede cometer de forma dolosa, por lo que no encuadraría en la hipótesis de procedencia de acuerdos reparatorios por delito culposo,

pues, como se desprende de lo señalado en el presente trabajo la conducta-típica de defraudación fiscal únicamente admite la forma comisiva dolosa, y por lo que hace a la procedencia de delitos patrimoniales cometidos sin violencia, si sería procedente, pues, uno de los bienes jurídicos que se lesiona con la defraudación fiscal es el patrimonio del Estado, en su carácter de Fisco federal, independientemente de que también lo sea el sistema tributario.

Asimismo, por el delito de defraudación fiscal puede ser responsable tanto una persona física como por una persona moral.

En España desde el año de 1995, como política criminal para reprimir las conductas antisociales contra la Hacienda pública de relevancia penal, se ha dictado la siguiente normatividad: se emitió un Código penal español de 1995, LO 10/1995, de 23 de noviembre, el cual contiene en su título XIV, en sus artículos 305-310 CP) la regulación de los delitos contra la Hacienda pública, y contra la Seguridad Social, en la que se encuentran diversas conductas típicas como lo es el delito fiscal o defraudación tributaria previsto en el artículo 305 actual, que en una de sus hipótesis señala:

> Artículo 305.
>
> 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos,… siempre que la cuantía de la cuota defraudada, … exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. (que es la descripción típica que mantiene más similitud con la hipótesis de defraudación fiscal de la legislación de nuestro país, que fue motivo de estudio).

El delito de fraude fiscal se contempla en el Código penal en su artículo 305, razón por la cual se afirma que es un delito común, en cuanto a que está regulado en el citado Código y no en una ley especial, siguiendo una política criminal diversa a la de nuestro país que regula el delito de defraudación fiscal en una ley especializada como lo es el Código Fiscal la Federación, en su artículo 108, párrafo primero.

Bajo Fernández y Bacigalupo Silvina señalan que:

> … el fracaso de una política criminal dirigida a la represión del fraude fiscal a de imputarse a todos los factores de dicha política, entre los que se encuentran no sólo la Ley penal sino la eficacia de la inspección tributaria, la idoneidad del sistema fiscal, el

> aumento de la conciencia ciudadana en sus deberes de contribución a las cargas públicas —aumento que en la actualidad no se puede desconocer—, la confianza general sobre la justa distribución del gasto público, etc….[916]

En cuanto, a si es necesario que, previo al procedimiento penal se debe determinar la cuota por la autoridad administrativa, pareciera que no es necesario, y que dicha determinación la debe hacer el propio juez penal, sin embargo, Bajo Fernández y Bacigalupo Silvina señalan que:

> "… el juez sigue teniendo la posibilidad de interpretar que está ante una cuestión prejudicial devolutiva a resolver por los órganos competentes, suspendiendo el procedimiento y remitiendo la cuestión a la Administración tributaria…"[917]

En España "en ocasiones la normativa fiscal experimenta modificaciones que de aplicarse retroactivamente conllevarían la atipicidad de la conducta. Para estos casos la jurisprudencia ha establecido que los tipos penales de fraude fiscal sancionen las defraudaciones en cada ejercicio fiscal en relación con las normas tributarias fiscales vigentes en ese momento (TS 11-3-14, EDJ 38793; TS 25-6-10, EDJ 145126), negando el efecto retroactivo a las normas tributarias salvo que éstas lo prevean expresamente".[918]

Asimismo, como política criminal para reprimir el delito de defraudación fiscal en España, pocos años antes, de que la legislación de México lo hiciera, contempló la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en ese sentido, quien respondía penalmente, por la persona jurídica era quien actuaba en su nombre, así en España existe una institución denominada el actuar en nombre de otro, que aparece con motivo del fraude fiscal, normalmente relacionado con la persona jurídica, dicho concepto se incorpora a la legislación española en el año de 1977. El actuar por otro sirve para identificar a un nuevo destinatario de la norma penal fiscal.

En España se incorpora en 2010 la responsabilidad penal de la persona jurídica, y en 2015 se realizan reformas importantes a dicha materia, las primeras sentencias en España resuelven problemas que no eran motivo de los procedimientos penales, lo cual al parecer lo hicieron los magistrados del Tribunal Supremo, para pasar a la posteridad como los creadores de la teoría general de la responsabilidad penal de la persona jurídica.

---

[916] *Ibídem.*, p. 204.
[917] *Ibídem.*, p. 208.
[918] *Ídem.*

El actuar por otro comienza en el ámbito del Derecho penal tributario porque hay personas que actúan en nombre de otro sin estar cualificados, normalmente son los administradores de las empresas los que hacen las declaraciones tributarias.

Los delitos especiales son aquellos en que el legislador identifica el sujeto que está en mejor posición para afectar al bien jurídico, más próximo para lesionar dicho bien jurídico, entonces se trasladan los deberes jurídicos a dicho representante, y se convierten en destinatarios directos de la norma.

Esta doctrina facilita la persecución penal tratándose de empresas pantalla, cuando la empresa carece de actividad o de infraestructura, yo le atribuyo toda la carga tributaria a la empresa y yo actúo en su nombre pero no soy responsable penalmente de lo que estoy haciendo lo cual es defraudación fiscal.

El actuar en nombre de otro es perfectamente compatible con la responsabilidad penal de la persona jurídica, entonces la responsabilidad de una persona jurídica se estructura con un hecho previo conectado con el hecho de una persona física.

La regulación penal establece la responsabilidad de la persona física por actuar en nombre de otro y de la persona jurídica, es decir dos autores de un mismo hecho. este es el marco jurídico de las personas jurídicas que se ha seguido a nivel mundial.

Hay dos modelos de imputación pero que no son puros, modelo vicarial, y el de auto responsabilidad.

El modelo vicarial o de responsabilidad “objetiva de la empresa”, Reino Unido y en Francia, simplemente comprobando que la persona física cometió el delito, siempre que se cumplan ciertos requisitos previos como que el hecho delictivo se cometa en el seno de la empresa, buscando un beneficio de la empresa, en ese momento se transfiere la responsabilidad penal, de forma objetiva a la empresa, y la empresa responde sin siquiera ser parte del proceso, entonces hay que sancionar penalmente a una persona física, y una vez que se sanciona a la persona física automáticamente si se trata de determinadas características hay responsabilidad objetiva de la empresa y se le aplica una pena consecuente. Es un supuesto de responsabilidad objetiva que no sería admisible en el sistema español.

Concluyendo en el sistema vicarial o responsabilidad objetiva no se requiere la culpabilidad de la persona jurídica, es responsabilidad objetiva.

El otro modelo es de autoresponsabilidad de la empresa o de defecto de la organización, donde se habla de los *compliace programs* o modelos de cumplimiento.

En España en 2010 no estaba claro que sistema se seguía, pero se comenzaba a pensar que era un modelo de tipo de responsabilidad vicarial, responsabilidad objetiva, sin embargo, en 2015 se realizaron reformas en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas, así, en la exposición de motivos de la Ley Organiza 1/2015, señala que se sigue un modelo de autoresponsabilidad de la persona jurídica, sin embargo, no es un modelo puro, el mecanismo de responsabilidad de la persona jurídica, parte de un modelo vicarial en cuanto a que existe el requisito de un hecho de conexión, es decir una persona física tiene que haber realizado un hecho delictivo, y que ese hecho delictivo en un hecho de conexión se atribuye también a la persona jurídica, y además tiene que existir la responsabilidad subjetiva de la empresa en base a su culpabilidad que se basa en el defecto de organización, culpabilidad es defecto de organización.

El *compliance* es corrección de defecto de organización, el defecto de organización afecta al injusto o a la culpabilidad, si la empresa está bien organizada, cumple con los causes de denuncia interna, cumple con la ley y hay un correcto compliance officer que vigila todo con lupa, es un problema de prueba, pero quien tiene que probar si se cumple con todo eso, es el fiscal o la empresa, es lo que discute el Tribunal Supremo, autores como de la Cuesta, consideran que el efecto de organización es un elemento clave del injusto de la persona jurídica, junto al incremento del riesgo y permite la exclusión de resultados imprevisibles e inevitables, lo mismo dice Silva que el compliace programs conforma un marco de riesgo permitido de la persona jurídica, por lo que estamos en el ámbito del riesgo no permitido, del ámbito de lo injusto y la prueba corre a cargo del Fiscal.

El Tribunal Supremo señala que el modelo de organización empresarial no es una cuestión de culpabilidad sino que integra el núcleo típico de la responsabilidad de la persona jurídica, criterio que emitió dicho Tribunal a través de la sentencia 154/2016, (votación 8 magistrados contra 7).

Los otros 7 magistrados señalaban que el tema de la organización empresarial era un problema de culpabilidad por tanto quien tiene que probar es quien lo alega, es decir para excluir la responsabilidad, la empresa tiene que probar.

Para imputar el hecho delictivo a la persona jurídica, tiene que actuar el representante que haya cometido el hecho delictivo, es decir, tiene que actuar dicho representante, en grado de administrador, en algunos casos subordinado.

Dos tipos de responsabilidad aquellos supuestos en que actúa directamente el representante, administrador, encargado, mandos intermedios de la empresa, y aquellos en que actúan subordinados.

En el ámbito penal tributario normalmente se trata de representantes legales, administradores porque el deber tributario es de él, el directivo máximo es el que debe firmar la declaración porque no puedo delegar ese tipo de responsabilidades en cualquier persona.

Si actúa el representante legal son conductas activas dolosas, en cambio donde actúan sujetos subordinados se está estructurando sobre un fracaso de un deber de vigilancia y control, por parte del superior jerárquico, no ha ejercitado sus deberes de supervisión de vigilancia sobre las personas sometidas a su autoridad.

En el ámbito penal tributario sustancialmente pero no exclusivamente del 305 al 310, unos delitos comunes, fraude de subvención algunos tipos son comunes y en el fraude de la empresa lo puede cometer un subordinado, no necesariamente el directivo, y podría surgir responsabilidad de la empresa.

Deberes específicos de prevención.

Vínculos de conexión, se tiene que cometer un delito por un sujeto vinculado, puede coexistir el delito de la persona física como el de la jurídica, también se puede cometer el delito en beneficio de la persona física (directivo o del trabajador), y que no tenga responsabilidad la persona jurídica.

Con relación al problema de la culpabilidad de la persona jurídica, los detractores de la culpabilidad de la persona jurídica, han manejado la culpabilidad desde un concepto antropocéntrico, por la culpabilidad es vista desde el punto de vista tradicional, en las teorías del siglo XX, pero ahora la culpabilidad está totalmente normativizada, así podemos hablar de culpabilidad de las personas jurídicas, cuando no hablamos de libre albedrío, ni hablan de cuestiones fácticas sino de una imputación jurídica de determinadas conductas, y de alternativas de acción, donde está la clave en la organización o desorganización interna y aparece la prueba de la imputación, están las dos sentencias del Tribunal Supremo que

debaten quien debe probar la culpabilidad el que lo invoca, o el que se defiende tendría que probarlo.

La sentencia 221/2016 del Tribunal Supremo señala que exigen del fiscal el mismo esfuerzo probatorio como cuando se trata de una persona física, porque lo ubica con un tema de injusto, problema del fiscal que tiene que entrar en las entrañas de la empresa para saber si existe la cultura de cumplimiento, porque quien conoce eso es la propia empresa.

Que es el *compliance programs*, tiene que haber protocolos de auto obligación de las empresas, según Bajo se trata de apelación de una cultura empresarial de fidelidad al derecho, ¿Hay que ser fiel a la Hacienda Pública? Esto es muy complicado, hay que realizar una serie de programas.

B. Conducta típica

Al igual que en el contrabando analizamos algunos de los elementos que integran la conducta-típica del ilícito de contrabando y del fraude fiscal, en México y en España, como lo es el sujeto activo, la autoría y participación, el ofendido, el bien jurídico tutelado, las hipótesis de fraude fiscal, así como su punibilidad.

a. Sujeto activo

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es quien omite las contribuciones, a través del engaño, señalando que se trata de un sujeto calificado, en atención a que él es el único obligado tributario, sin que obste a lo anterior, que el representante de una persona moral sea sujeto activo, pues en atención de la teoría de la trasferencia o de la equivalencia, y para no generar impunidad, dicho representante es autor en el delito de defraudación fiscal.

Sin embargo, existe un sector de la doctrina, y algún criterio del Poder Judicial de la Federación que, aunque referido al delito de defraudación fiscal equiparable, consideran que cualquier persona puede cometer el delito en cuestión.

Asimismo, por reforma al Código Penal Federal la persona moral también puede ser sujeto de responsabilidad penal, por el delito de contrabando.

En España el sujeto activo es quien lleva a cabo la conducta por acción u omisión, defrauda a la Hacienda pública, estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos", e ese sentido, la doctrina mayoritaria señala que es un delito especial por ser el

obligado tributario el que puede comer el delito, sin embargo existe otro sector doctrinal que señala que lo puede cometer cualquier persona, por lo que es un delito común.

Asimismo, y con anterioridad a la legislación mexicana, en España desde el año 2010, se reguló en el Código penal español la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

b. Autoría y participación

La legislación mexicana como ya se señaló al comparar la regulación del contrabando entre México y España, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala la autoría y participación de los delitos fiscales, dentro de los cuales se encuentra la defraudación fiscal.

Asimismo, referente a España al estudiar el delito de contrabando se mencionó quienes son autores y partícipes de los delitos, de conformidad con el artículo 28 y 29 del Código penal español.

Si bien es cierto que las diversas teorías sobre la autoría y participación se pueden aplicar tanto al delito de contrabando como en la defraudación fiscal, es sobre este último delito que más se han estudiado y aplicado dichas teorías, siendo las siguientes:

El delito fiscal es de los denominados especiales. Ello significa que no pertenece a la categoría de los delitos comunes del que puede ser autor cualquiera. Por el contrario, sólo puede serlo el que infringe un deber jurídico extra penal o, dicho de otro modo, solo los sujetos especialmente obligados a observar determinados mandatos de hacer o de omitir pueden ser considerados autores.

La opinión común identifica a estos sujetos con las categorías tributarias de contribuyente o —y con mayor precisión— obligado tributario. Con ello se quiere indicar que el injusto y su atribución al autor descansa sobre la existencia de un deber establecido normativamente —y previo a la norma penal— que se incumple y que se identifica de diferentes manera, el de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, el de pagar, el de lealtad tributaria, el de retener, etc.

La insuficiencia de las respuestas ofrecidas por la teoría del dominio del hecho para explicar ciertos supuestos de accesoriedad en la participación ha hecho surgir otra: la teoría de los delitos de infracción de deber. Los problemas que se suscitan en el delito fiscal sobre la concurrencia en su ejecución y desarrollo de un sujeto ajeno al núcleo de la obligación

—extraneus—, motivan la búsqueda de respuestas dogmáticamente sólidas que parten de otro postulado: afirmar la necesidad de imposición de una pena al extraneus.

En este marco, las dificultades que representa la participación del extraneus —por ejemplo, el asesor fiscal— son antiguas y las respuestas jurisprudenciales variadas. No ha existido obstáculo para que se instalasen en los pronunciamientos judiciales la teoría conforme a la cual el asesor fiscal y cualquier otra persona distinta del obligado tributario, incluidos los inspectores de Hacienda, en tanto extraneus, puede responder en calidad de partícipe, inductor, cooperador, cómplice (TS 18-6-14, EDJ 117610).

En estos casos el obligado tributario, como intraneus, se vale o sirve del asesor, para consumar la defraudación aún para el caso de que su aportación sea necesaria e imprescindible dado que su profesión, por ejemplo, de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas —teoría de los bienes escasos—, de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución (TS 26-7-99, EDJ 19391).

Consecuentemente, en aquellos supuestos en los que el extraneus se sitúa desplegando una conducta susceptible de ser calificada como participación —inducción, complicidad, cooperación necesaria— en el hecho dominado por el obligado tributario, la solución dada hasta la fecha es la única posible: el asesor será considerado partícipe del delito fiscal del autor.

Actos del “extraneus”

El problema se presenta cuando es el propio exraneus el que realiza todos los actos que llevan aparejada la consecución del resultado típico, sin el concurso del “intraneus” o, incluso, sin su conocimiento, o con su error.

Las aportaciones doctrinales pueden marcar la dirección adecuada:

- Siguiéndolas, lo primero que hay que negar es que sólo el sujeto pasivo de la infracción tributaria pueda ser el autor del delito fiscal. El deber extrapenal que le incumbe a aquel no es de naturaleza *intuitu personae.*
- Lo segundo es determinar si, desde una perspectiva material, el delito fiscal consiste únicamente en una infracción de deber —en cuyo caso, el obligado será siempre autor por incumplirlo— o goza de una naturaleza mixta: es de dominio y de infracción de deber.

c. Ofendido

En el derecho mexicano el ofendido es el titular del bien jurídico tutelado conforme al artículo 108 del Código Nacional de Procedimientos Penales, mismo que es del tenor siguiente:

"Artículo 108. Víctima u ofendido

Para los efectos de este Código, se considera víctima del delito al sujeto pasivo que resiente directamente sobre su persona la afectación producida por la conducta delictiva. Asimismo, se considerará ofendido a la persona física o moral titular del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por la acción u omisión prevista en la ley penal como delito.

En este sentido, el ofendido es el Estado en su calidad de fisco federal, sin embargo, como se ha venido señalando en el presente trabajo, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala que la víctima u ofendido en los delitos fiscales es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectos del procedimiento penal, no así para el juicio de amparo.

Con forme a la legislación española el ofendido en el fraude fiscal es la Hacienda pública.

d. Bien jurídico tutelado

Conforme al tipo penal de defraudación fiscal previsto en el capítulo denominado de los delitos fiscales, lo que se protege es el patrimonio del Estado, en su calidad de fisco federal, el sistema tributario y la fe pública.

Mientras que en el derecho español el delito de fraude fiscal protege el patrimonio de la Hacienda pública, así como, el de las demás Haciendas, la función de los tributos, los valores constitucionales implícitos en la misma.

e. Hipótesis

Las hipótesis de defraudación fiscal que se extraen del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación son las siguientes:

1. "Quien con uso de engaños omita total o parcialmente el pago de alguna contribución en perjuicio del fisco federal";

2. "Quien con uso de engaños obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal";

3. “Quien con aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, en perjuicio del fisco federal”,

4. “Quien con aprovechamiento de errores, obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal”

Mientras que las hipótesis del delito fiscal previsto en el artículo 305 del Código penal español se desprenden las siguientes hipótesis:

1. “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos”
2. “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo (entregar) cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta”.
3. “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Púbica estatal, autonómica, foral o local, obteniendo indebidamente devoluciones”.
4. “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Púbica estatal, autonómica, foral o local, disfrutando beneficios fiscales indebidamente”.

C. *Punibilidad*

El delito de defraudación fiscal de conformidad con el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece lo 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 $1,734,280.00.
>
> II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1,734,280.00 pero no de $2,601,410.00.
>
> III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,601,410.00.
>
> Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
>
> Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

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 reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

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

d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

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

Al respecto, hay que señalar, que si alguna de las calificativas están contenidas en algún tipo penal de defraudación fiscal, no se aplicará la misma por que se estaría recalificando la conducta, con la consecuente violación al principio *“non bis in ídem”,* previsto en el artículo 23 constitucional.

Mientras que en España la punibilidad señalada para el delito de fraude fiscal previsto en el artículo 305 del Código penal español es de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada, o bien, cuando concurran ciertas circunstancias la pena de prisión será de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada. Lo

anterior con base en los artículos 305 y 305 bis del referido Código que en su parte conducente señalan:

> … Artículo 305 … siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiera regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo…".
>
> …Artículo 305 bis. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:
>
> a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
> b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
> c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito…".

PROPUESTAS

PRIMERA. Reformar la Ley Aduanera en las conductas prohibidas relacionadas con la importación y exportación de mercancías (contrabando), así como, el Código Fiscal de la Federación, respecto a las conductas prohibidas de contrabando, a efecto de que no se continúe juzgando dos veces por el mismo hecho ilícito de contrabando, para lo cual en la normatividad se tendrá que delimitar que conductas son infracción y cuáles delitos de contrabando. Lo anterior, a fin de respetar el principio Non bis in ídem consagrado en el artículo 23 constitucional a la luz del principio pro persona consagrado en el artículo 1o. de la propia ley fundamental.

Así, el ilícito de contrabando podría quedar regulado de la siguiente manera: cuando la mercancía que se introduzca o extraiga del país, sin pagar contribuciones y/o cuotas compensatorias no rebase cierta cantidad, por ejemplo: si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta $1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de $1,865,370.00, será infracción administrativa.

Cuando la omisión de impuestos y/o cuotas compensatorias rebase dichas cantidades la conducta-típica de contrabando será reprimida en la vía penal.

Asimismo, cuando se trate de mercancías cuya introducción o extracción esté prohibida, dichas conductas serán reprimidas por la vía penal. mientras que si se trata de mercancías que para su introducción o extracción se requiera permiso, se tendría que hacer una valoración que en razón del bien jurídico tutelado que se intente proteger sería reprimida por la vía administrativa o por la vía penal.

SEGUNDA. Debido a la magnitud de las sanciones consistentes en pena de prisión y reparación del daño, que en diversos casos son cuantías significativas, la cual consiste en las contribuciones y cuotas compensatorias en el caso de contrabando, y de contribuciones en el caso de defraudación fiscal, más su actualización y recargos, en ambos casos, hasta la fecha de emisión de la sentencia de primera instancia, es necesario que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cambie sus criterios en los que declare que las presunciones en este caso en materia fiscal, no resultan aplicables a los delitos fiscales, en específico al contrabando y defraudación fiscal, a efecto de no vulnerar el principio de presunción de inocencia, y no se invierta la carga de la prueba al acusado.

TERCERA. Existe un anhelo por la unidad del derecho, que se viese reflejado en que los términos jurídicos tuviesen el mismo significado en todas las ramas del derecho, pero eso no fue posible debido a los contenidos diversos de cada materia del derecho y a sus finalidades, sin embargo, consideramos que los elementos que integran los tipos penales en este caso "el engaño" si deben tener el mismo significado cuando aparecen en una misma rama del derecho, en este caso la penal, dentro de otras cuestiones por seguridad jurídica, y en el caso del engaño en el delito de defraudación fiscal, tiene una connotación diversa al engaño del fraude "común", por lo cual el concepto de engaño deberá ser el mismo para ambas figuras, y en el caso de considerar que el engaño en el fraude fiscal de tener el mismo significado que el engaño del fraude, generaría que las conductas quedasen cometidas en grado de tentativa, entonces se propone que se suprima la palabra engaño y en su lugar se establezca "maquinaciones", y/o argucias, como lo ha interpretado al engaño del fraude fiscal la Suprema Corte de Justicia de la Nación".

CUARTA. El Código Penal Federal en su artículo 9º señala que "…Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley…".

Sin embargo, el sujeto que obra con dolo no debe de conocer los elementos del tipo penal, pues, resulta una exigencia que de aplicarse estrictamente la ley haría que quedasen impunes muchas conductas prohibidas por falta de conducta-típica, al no conocer a cabalidad dichos elementos objetivos y normativos del tipo penal, por lo que se deberá cambiar la redacción de dicho precepto y señalar en vez de "conociendo los elementos del tipo penal" por lo conducente de la definición que de dolo da Díaz-Aranda, consistente en "quien conoce las circunstancias esenciales del hecho".

Lo anterior, en virtud de que lo que debe conocer el sujeto para satisfacer el primer elemento del dolo es el conocimiento de las circunstancias esenciales del hecho, y no el conocimiento de los elementos típicos.

QUINTA. Se derogue el artículo 95, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que no se le debe hacer responsable de un delito fiscal al administrador, independientemente de la denominación que tenga dentro de la persona moral, atribuyéndole la calidad de garante derivado de los estatutos de dicha persona, pues, dicho administrador no tiene por qué cuidar los intereses del Fisco federal, a grado tal que se le pueda hacer responsable de un delito, máxime que el tipo penal de defraudación a estudio requiere del medio comisivo del engaño. Al respecto hay que tomar en cuenta que la calidad

de garante solo debe surgir por un vínculo muy estrecho que exista entre el bien jurídico a proteger y el obligado a cuidar de él, en este caso un administrador de una empresa no debe ser considerado “vigilante de los intereses del fisco”, con las graves consecuencias que esto genera para el mismo.

SEXTA. Se derogue el artículo 95, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la autoría y participación que se pretende prever en dicho precepto, ya están reguladas en los demás, en todo caso sería un problema de interpretación, además que nosotros sostenemos que ni el agente aduanal en el tema de contrabando, ni el contador y asesor jurídico en el tema de defraudación fiscal, pueden se autores, máxime que las penas para unos y otros no difieren significativamente.

SÉPTIMA. Se deberá incluir en la legislación penal federal, en el Código Penal Federal, el principio de subsidiariedad, el cual consiste en que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones la principal excluirá a la subsidiaria, a efecto, de que cuando existan dos formas de autoría en un caso concreto, ya sea directa, coautoría o mediata, se pueda considerar una sola de ellas, la que resulte de mayor entidad, a efecto de decidir una solo tipo de autoría cuando se presente un concurso de ellas como en el caso de contrabando a estudio donde el autor es mediato por lo que hace a la introducción de la mercancía al país, y es autor material respecto a la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias.

OCTAVA. En relación a la sanción a quien comete un ilícito de contrabando, mientras continúe la política criminal de reprimirlo tanto por la vía administrativa como por la vía penal, únicamente deberá cobrase las contribuciones con su actualización recargos en una sola de sus vías, considerando que sea en la administrativa, y en la penal no se deberá imponer el cobro de las mismas, como reparación del daño, es decir, regresar a la política criminal que se encontraba prevista hasta antes de las reformas de 2006 al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 94, donde establecía que los jueces penales solo podrían imponer pena de prisión.

Lo anterior, puede ir en contra de los criterios del Poder Judicial de la Federación en el sentido de que cuando se dicte una sentencia condenatoria siempre habrá lugar a la reparación del daño, sin embargo, en este caso en específico, resulta injusto que se imponga la misma sanción dos veces, sin que obste a lo anterior que, en la vía administrativa no se le llame sanción a la determinación del pago de contribuciones y que las contribuciones pagadas en la vía administrativa se puedan tomar en cuenta respecto a la reparación del

daño impuesta en la vía penal. En todo caso este problema se genera por la represión de dos vías de la misma conducta.

NOVENA Para la interpretación del derecho penal y creación del mismo se deberá seguir por los legisladores y juzgadores, la teoría funcional- político criminal, de Claus Roxin, así como la teoría funcional social de Díaz-Aranda, en atención que resuelven sobre todo esta última casos reales que se presentan en México, y mientras en Alemania se "imaginan" como se darían ciertos casos, en México tenemos el laboratorio de casos quizá más grande del mundo, sobre los cuales nos serían muy útiles las teorías mencionadas.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El contrabando ha existido desde la antigüedad, señalando penas tan severas como la pena de muerte, en los primeros tiempos de Egipto, asimismo, cuando se formaron los países, en Francia para los casos graves de contrabando se imponía dicha pena capital, como otras penas infamantes como lo era el látigo y el hierro caliente sobre la espalda. En la actualidad las penas que se imponen en las legislaciones de diversos países, es la prisión, la reparación del daño por las contribuciones u otros créditos fiscales omitidos, así como el decomiso de las mercancías cuando las mismas son de tráfico prohibido.

*SEGUNDA***.** La defraudación fiscal tiene su origen en los pueblos antiguos y fue en Roma donde existen las bases para la regulación de la materia tributaria ya que se impone la tributación, creándose los primeros controles, los órganos recaudadores, el primer censo de la historia, motivado por los intereses tributarios, asimismo, surgen los conceptos de *aerarium, tributum, fiscus,* que aún tienen vigencia en las legislaciones de los países de nuestros días.

La evasión fiscal en ciertos casos fue sancionada con la *capitis diminutio máxima,* que limitaba su capacidad jurídica y eran reducidos a la calidad de cosa, y cuando se omitía pagar las cargas tributarias, en casos graves, se sancionaba con la pena de muerte. Asimismo, la defraudación en Grecia, cuando una persona hacía fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia era reprimida con la pena de muerte.

Actualmente, las legislaciones de diversos países reprimen la defraudación fiscal con pena prisión y la reparación del daño, consistente en el pago de contribuciones con los intereses por la demora en el pago, en el caso de México, con actualización y recargos, a la fecha en que se dicte la resolución de primera instancia.

TERCERA. Los delitos fiscales de contrabando y defraudación fiscal, son “delitos especiales”, toda vez que se encuentran regulados fuera del Código Penal Federal, en una ley especializada, como lo es el Código Fiscal de la Federación en su TITULO CUARTO “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, CAPITULO II “De los delitos fiscales”, en los artículos 102 y 108, respectivamente.

Asimismo, tiene la calidad de especial es una conducta típica en la que la posibilidad de la autoría está limitada a un círculo determinado de personas.

En el caso del contrabando en la práctica se da la situación de que el o los agentes aduanales, refieran un encargo conferido, a través del contrato de mandato, respecto de un "importador" que no les haya conferido tal encargo, no se puede hacer responsables a dichos agentes aduanales en virtud de que si no existe por lo menos una conducta, típica y antijurídica de parte del autor que en este caso supuestamente sería el "importador" (principio de accesoriedad limitada), no se puede hacer responsable a los partícipes, (lo cual ha sido tomado en cuenta para sostener por gran parte de la doctrina y en algunos criterios del propio Poder Judicial Federal que cualquiera puede cometer el delito de contrabando), sin embargo, lo que realmente sucede en este caso es que el o los agentes aduanales son los autores directos, pero no en su calidad de agente aduanal, sino de "importadores", porque ellos introdujeron la mercancía a través de un transportista (autoría mediata), y ellos fueron los que omitieron las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias.

En efecto, se trata de autoría directa donde ellos eran los obligados a pagar las contribuciones y cuotas compensatorias, y aunque en apariencia estaban fungiendo como agentes aduanales, en realidad eran los introductores de la mercancía, y solo se sirvieron de un encargo conferido inexistente del supuesto "importador".

CUARTA. En México a la evasión fiscal como conducta penalmente relevante se le denomina defraudación fiscal, la cual en la hipótesis que fue motivo de análisis, no solamente requiere de la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias, sino del engaño, como medio comisivo; y el término engaño es un elemento normativo que su contenido difiere al del engaño de la conducta-típica de fraude, pues, en la defraudación fiscal, solo basta con que una persona lleve a cabo maquinaciones, argucias, sin que se requiera que un tercero tenga una falsa apreciación de la realidad con motivo de esas maquinaciones por parte del sujeto activo, lo cual nos parece erróneo por romper con la unidad del derecho, en el sentido de que los términos, deben tener, por lo menos en una rama del derecho, la misma connotación.

QUINTA. Los derechos fundamentales en la obligación de contribuir de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consisten en que las contribuciones deben de estar destinadas al gasto público, sin embargo, en materia aduanera-fiscal, tanto la doctrina como la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido el criterio que los impuestos aduaneros tienen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, ya que por una parte produce ingresos fiscales, cuya

importancia se ha reducido, y por otra vía persiguen proteger la industria nacional contra la competencia extranjera.

En cuanto al derecho humano previsto en el citado artículo 31, fracción IV, constitucional consistente en que la contribución debe ser proporcional, no aplica tratándose del delito de contrabando, toda vez, que no se pagan las contribuciones con relación a su capacidad económica del importador, sino medularmente, con base a un porcentaje del valor de la mercancía a importar.

Asimismo, el derecho humano de que las contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad contributiva de la persona que tributa, hay que señalar que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es el contribuyente o el responsable del pago del impuesto, es decir, el responsable por deuda propia (contribuyente), o el responsable por deuda ajena, como lo es el representante de la persona moral, siendo que él está obligado a tributar conforme a la capacidad económica de la persona moral que representa, no a su propia capacidad contributiva, por ser responsable de deuda ajena.

SEXTA. En cuanto al derecho humano de la retroactividad de la ley en materia penal fiscal, contrario a lo que se ha interpretado por el Tribunal Supremo español, se sostiene que en México, si un impuesto desaparece, o bien, existe una disminución a pagar del mismo, esto obligaría al juzgador, a aplicar la nueva disposición en beneficio del acusado o sentenciado, y emitir una resolución donde otorgue la inmediata libertad del acusado o sentenciado, en caso de estar en prisión, por supresión del tipo penal, o bien, se realice la disminución de la pena, en caso, de que la referida disminución del impuesto sea trascendente para la modificación de la pena, por lo que en caso de haberse dictado sentencia, y de haberse suprimido el tipo penal, se tiene que dejar sin efectos tanto la pena de prisión como la de reparación del daño.

En el caso, de la desaparición del Impuesto Empresarial a la Tasa Única (IETU), consideramos que no desaparecería la conducta prohibida de la defraudación fiscal, toda vez que la conducta-típica realizada por el sujeto seguiría siendo delictiva como omisión del Impuesto (a través del engaño), y se debe hacer la traslación del tipo penal. Sin embargo, es controvertida nuestra opinión, en virtud de que al tratarse de dos impuestos diferentes, y atendiendo al principio de exacta aplicación de la ley penal, se podría señalar que es inoperante la traslación del tipo penal, y por lo tanto, habría supresión del tipo penal, por no

existir ya el elemento normativo, como lo era el deber de pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

SÉPTIMA. En materia fiscal existen ciertas presunciones, que en su mayoría son aplicadas en los procedimientos penales, como lo es en la defraudación fiscal, así el legislador del Código Fiscal de la Federación establece ciertas presunciones, como se advierte del artículo 59, fracción III, donde se considera que:

> … los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
>
> Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación…

Asimismo, se advierte otra presunción en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente establece:

> … Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes…

Al respecto, si bien es cierto, ambas presunciones son *iuris tantum (*que admiten prueba en contrario)*,* también lo es que de acuerdo al derecho humano de presunción de inocencia, quien tiene la carga de la prueba, es el ministerio público, sin embargo, se advierte, que con dichas presunciones se invierte la carga de la prueba al imputado para probar su inocencia, lo cual viola el multicitado principio de presunción de inocencia, reconocido en el bloque de constitucionalidad, sin que obste a lo anterior, el hecho de que en México tengamos un procedimiento penal de corte adversarial, donde las partes, tienen la oportunidad de refutar las pruebas y alegatos de la contraria, así como de ofrecer sus propias pruebas y alegatos, ni de que, como lo ha señalado el máximo tribunal, tratándose de un delito de comisión por omisión, los hechos negativos no se prueban igual que los positivos.

Lo anterior, en virtud de que dicho derecho humano ha sido reconocido en los tratados internacionales de los que México es parte celebrados por el Ejecutivo federal y ratificados por el Senado, asimismo, está previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y también dicho derecho humano es reconocido en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Dichas presunciones han sido declaradas constitucionales en materia fiscal, sin embargo, resultan inaplicables en materia penal, pues, se está relevando de la función de investigación y acreditación del delito que tiene el ministerio público, en sus respectivas etapas del procedimiento penal, y se exige al acusado pruebe que los depósitos en su cuenta no son ingresos, y que la emisión de comprobantes fiscales si corresponden a operaciones existentes (servicios o producción, comercialización o entregar los bienes) que amparan tales comprobantes, lo cual es violatorio en materia penal del derecho humano de presunción de inocencia y del derecho de defensa.

OCTAVA. En múltiples casos, tanto de contrabando como de defraudación fiscal, los procedimientos penales se instauran con antecedentes de investigación y datos de prueba, que fueron obtenidos en la vía administrativa, toda vez que, el Servicio de Administración Tributaria, a través de la autoridad aduanera (para el caso de contrabando), o bien, de la autoridad fiscal (para el caso de defraudación fiscal), requieren a los posibles infractores que presenten información y documentación que tienen en su poder dichos particulares, a percibidos con multa en caso de que no la presenten.

Al respecto, al ser utilizada dicha información y documentación en materia penal, se está violando el derecho humano a la no autoincriminación, en virtud de que dichos datos de prueba fueron obtenidos de forma coaccionada, y no fue voluntad del imputado incorporarla al procedimiento penal, sin embargo, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que no se viola dicho derecho humano a la no autoincriminación medularmente por que la obtención coactiva de información y datos de prueba fue en otro procedimiento diverso al penal, criterio con el cual diferimos, toda vez que, aunque haya sido en otro procedimiento diverso al penal, tal requerimiento, fue la propia autoridad (administrativa), quien realizó tal requerimiento ejerciendo coacción sobre la persona para que presentara esa información y documentación, que a la postre, fueron los antecedentes de la investigación y datos de prueba, que fueron incorporados al procedimiento penal.

Sin que obste a la anterior afirmación, que en este nuevo sistema los antecedentes de investigación y datos de prueba “no sirvan para dictar sentencia”, pues son la base de los medios de prueba y posteriormente de las pruebas desahogadas en juico oral, y sobre

todo porque el desahogo de pruebas, en particular las documentales, se desahogan con el propio documento que fue ofrecido como dato de prueba.

NOVENA. El hecho de que la conducta prohibida de contrabando consistente en: "quien introduzca al país mercancía omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias", sea reprimida por la vía administrativa y por la vía penal, viola el principio *"non bis in ídem"* previsto en el artículo 23, párrafo único, parte segunda, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene", pues, dentro de varias contradicciones que conlleva "juzgar" la misma conducta como infracción y como delito, está la de cobrar las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, más su actualización y recargos, tanto en la vía administrativa, como en la vía penal (teniendo en esta última el carácter de pena, bajo la denominación de reparación del daño), independientemente de que en el proceso penal pueda solicitarse la reducción de la cuantía, hasta el monto pagado en la vía administrativa.

Este tema ha sido motivo de controversia desde hace muchos años, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su momento dejó claro que la doble regulación del ilícito de contrabando por ambas vías, la administrativa y al penal, era constitucional, sin embargo, actualmente no hay duda que bajo el principio pro persona contemplado en el artículo 1o. constitucional, el contenido del artículo 23 de la propia Carta Magna, debe interpretarse conforme a la interpretación más protectora de los derechos humanos, y de esta forma proceder a reformar la Ley Aduanera, así como el Código Fiscal de la Federación, a efecto de delimitar qué es infracción de contrabando y qué es delito de contrabando, pudiendo servir como ejemplo la normatividad española en la materia: la Ley Orgánica 12/95 de veintitrés de noviembre de represión del contrabando.

DÉCIMA. Las sistemáticas del delito elaboradas por los alemanes sirven para interpretar las leyes penales, y algunos de sus postulados se ven reflejados en el contenido de las leyes penales, en todo caso, dan seguridad jurídica a los imputados por delitos, asimismo, su finalidad es que los juzgadores resuelvan los asuntos de una manera justa, aunque este concepto resulte subjetivo, sin embargo, al no ser obligatoria su aplicación para interpretar las leyes, a menos que alguno de sus contenidos se haya incorporado a las leyes, o formen parte de la jurisprudencia, no resultan ser una fuente formal del derecho, y por lo tanto, no es vinculante su aplicación para el juzgador, sin embargo, en la práctica

mexicana y de varios países, ha servido para que los juzgadores dicten resoluciones más justas.

En ese sentido, no se aplica una sola sistemática para resolver los asuntos, sino que se retoman los contenidos más útiles de cada una de las teorías, y como se pudo constatar el funcionalismo –político criminal de Roxin y el funcionalismo social de Díaz-Aranda, son los desarrollos que resultan más útiles para interpretar las leyes penales, e incluso darle contenido, como se desprende del pensamiento del creador de la teoría funcionalista social al unir en una sola categoría a la conducta-típica, razonamiento que consideramos fue la guía para el legislador del Código Nacional de Procedimientos Penales en su artículo 405, pues, señala como primera causa de exclusión del delito las causas de atipicidad, dentro de las cuales analiza la ausencia de voluntad o de conducta, así como la falta de alguno de los elementos del tipo penal, con lo cual se abandona el estudio por separado de la ausencia de conducta como elemento negativo de la conducta, razón por la cual se considera a la conducta-típica, como una sola categoría.

DÉCIMA PRIMERA. La teoría Clásica explica la acción de introducir mercancía al país, como causante del resultado material consistente en el daño al fisco federal, existiendo entre la conducta de introducir mercancía al país y el resultado, un nexo causal consistente en que todas las condiciones son causa del resultado (teoría de la equivalencia de las condiciones), es decir, cualquier acción que contribuya causalmente al detrimento patrimonial es una causa del mismo, sin embargo, no se puede explicar con dicha teoría la contribución de la conducta del "importador", porque éste no es quien introduce físicamente la mercancía, toda vez que esto lo hace el transportista, por lo que dicho importador contrata ya sea con el agente aduanal o directamente con el transportista para que introduzcan la mercancía, de esta forma dicho "importador" no está contribuyendo materialmente al resultado.

De igual forma, el "importador" con la parte complementaria de su conducta consistente en omitir pagar contribuciones y cuotas compensatorias no causa naturalísticamente el referido resultado material, razón por la cual esta teoría no explica de manera satisfactoria la imputación del resultado a la conducta del sujeto activo.

Asimismo, bajo esta sistemática se le podría imputar la conducta prohibida de contrabando a quien materialmente introdujo la mercancía al país, es decir, al transportista, sin que este tenga conocimiento de que el "importador" no pagó las contribuciones y cuotas

compensatorias, asimismo, se le podría imputar dicha conducta prohibida a la persona que le “vendió” al “importador” la mercancía que se introdujo al país, e incluso a la persona que fabricó la mercancía, lo cual sería una determinación absurda en virtud de que no se le debe de imputar dicha conducta a las personas que no contribuyeron con una causa adecuada para llevar a cabo la conducta prohibida.

DÉCIMA SEGUNDA. En cuanto al tipo esta teoría señaló que el mismo estaba constituido por lo elementos objetivos los cuales en el tipo de contrabando a estudio son los siguientes:

1. El sujeto activo: es la persona que omitió el pago total de la contribución consistente en el impuesto al valor agregado, a través del engaño; 2. El sujeto pasivo: es la persona que reciente la conducta prohibida y/o el titular del bien jurídico tutelado que en este caso es el Estado en su carácter de Fisco Federal, sin embargo, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala de forma por demás arbitraria que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código; 3. Conducta: es el omitir pagar el impuesto al valor agregado, utilizando como medio comisivo el engaño; 4. Resultado material: es el perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, que en el caso a estudio ascendió a la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

5. Nexo causal: no existe un nexo causal entre la conducta de omitir el pago del impuesto al valor agregado y el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, toda vez que entre dicha omisión y el referido resultado material no hay un nexo causal, sino uno normativo; 6. Objeto material: en este caso la conducta recae en las contribuciones, en específico, sobre el impuesto al valor agregado; 7. Bien jurídico tutelado: es el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal, y el sistema tributario tendiente a satisfacer necesidades sociales del gasto público del Estado; 8. Medios comisivos: El tipo penal a estudio señala como medio comisivo al engaño, consistente en haber consignado en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado un impuesto acreditable en cantidad mayor al realizado y al determinado por la ley, utilizando facturas falsas para omitir el pago de dicho impuesto.

9. Circunstancias de tiempo, modo y lugar: el tipo no requiere de alguna circunstancia de tiempo, modo o de lugar, sin embargo, para algunos autores consideran

que existe una circunstancia de tiempo como lo es el 17 del mes siguiente al motivo de causación del impuesto al valor agregado, como fecha límite para declarar dicho impuesto, sin embargo, la conducta típica de defraudación fiscal, se consuma en el momento en que se consignó en las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado, un impuesto acreditable en cantidad mayor al real, utilizando facturas falsas para omitir el pago de dicho impuesto.

DÉCIMA TERCERA. La teoría Neoclásica explicó de mejor manera el nexo causal que la teoría Clásica, pues, estableció un filtro respecto al nexo causal, al señalar que solo era causa material del resultado la causa adecuada desde un punto valorativo.

En este sentido, a quien se le puede imputar a título de autor la conducta prohibida de contrabando a estudio, será a la persona que materialmente introduce al país mercancía, es decir, al transportista que desconoce si se pagaron o no las contribuciones y cuotas compensatorias, lo cual, continúa resultando absurdo, donde sí se advierte su utilidad es que no se le podrá imputar a la persona que fabricó la mercancía en el extranjero, ni el exportador que le vendió la mercancía al introductor de la misma, pues, dichas conductas no son las "causalmente adecuadas", para provocar el daño al patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal y poner en peligro la economía nacional, en el ramo de la metalurgia.

Al igual que con la teoría Clásica el "importador" para producir el resultado prohibido por la ley penal, realizó la conducta de omitir el pago de contribuciones al comercio exterior, así como el Impuesto al Valor Agregado, lo cual no se explica de forma satisfactoria debido a que la conducta del omitente no se puede considerar como la adecuada para causar materialmente el resultado, pues, existe un deber de contribuir y de pagar cuotas compensatorias, y por lo tanto, otro tipo de nexo diverso al causal en sentido naturalístico, como lo es un nexo normativo que no explicó esta sistemática.

DÉCIMA CUARTA. En cuanto a la tipicidad el sistema neoclásico tuvo una gran aportación a la dogmática penal, pues, se descubrió que además de los elementos objetivos del tipo, también existían elementos normativos que requerían una valoración cultural o jurídica, asimismo, existían ciertos tipos que establecían elementos subjetivos específicos diversos al dolo, de esta forma, en el caso a estudio, el tipo penal requiere de los elementos objetivos que fueron mencionados al estudiar el caso práctico bajo la sistemática clásica.

Asimismo, se puede constatar que para que exista tipicidad se deberá de acreditar la existencia de elementos normativos, que en el caso del tipo penal de contrabando motivo de estudio se encuentran los siguientes: país, que como señalamos no corresponde precisamente a la denominación de territorio nacional, asimismo, encontramos un elemento objetivo-normativo que en este caso es la mercancía, es objetivo en cuanto que constituye el objeto material señalado en el tipo penal, y es normativo de valoración jurídica en virtud de que la Ley Aduanera señala que se debe entender por mercancía para efectos aduaneros.

La omisión es un elemento normativo, pues, para que pueda existir tal omisión (la cual tiene un resultado material), se requiere la calidad de garante, que en este caso deriva de la propia ley, pues, la Ley Aduanera, y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación señalan el deber a quien introduzca determinadas mercancías al país de pagar contribuciones y el pago de cuotas compensatorias. También son elementos normativos de valoración jurídica el pago, las contribuciones, las cuotas compensatorias.

No existiendo elementos subjetivos específicos diversos al dolo, en el caso a estudio.

DÉCIMA QUINTA. La teoría final reubicó el dolo en la conducta y en el tipo, así la conducta de contrabando consistente en introducir mercancía al país omitiendo el pago total de contribuciones y cuotas compensatorias en detrimento del patrimonio del Estado en su carácter de Fisco federal, no es relevante para el derecho penal sólo por su causalidad, sino porque dicho proceso causal está dirigido por una finalidad.

Es decir, se agrega a la conducta y al tipo el aspecto subjetivo, consistente en el dolo y culpa, aunque de esta última nunca pudo dar buena cuenta. Sin embargo, para los delitos de acción dolosos está sistemática es de gran utilidad, pues con dicha teoría se descartan todos los factores que también generan el proceso causal que lesionan al patrimonio del Estado y a la economía nacional y sin embargo, no son relevantes para el derecho penal, lo cual explica de mejor forma que las dos teorías que le precedieron, la conducta del contrabando y sobre todo en el caso de la tentativa, en la cual desde la conducta se estudia cual era la finalidad del sujeto.

En este caso, está sistemática explica que el sujeto activo cuando quiso cometer la conducta prohibida de contrabando se fijó ese fin, y necesitó planear cómo llegar hasta ese resultado (retroceso); en ese momento decidió el cómo y el cuándo, así dicho sujeto pudo

considerar menos arriesgado, obtener un programa IMMEX, que le diera el beneficio de no pagar contribuciones ni cuotas compensatorias, debido a que dicha mercancía iba a retornar al extranjero una vez que sufriera un proceso de transformación, que introducir dicha mercancía por un lugar no autorizado como podría ser subrepticiamente y de noche atravesando la línea divisoria internacional.

Una vez que tuvo claro su fin, el plan y los medios para alcanzarlo (lo cual constituye una mera idea), pasó a la realización de los actos preparatorios (materiales), como el hecho de haber usado unas escrituras constitutivas de una persona jurídica inexistente, y haberse "nombrado" representante legal de esa empresa inexistente; y una vez culminados los actos preparatorios, con independencia de que dichos actos por sí solos sean conductas prohibidas como delito o no, pasa a su ejecución, que en este caso, consideramos que no se puede verificar pues se refiere a una ejecución material como sería el introducir físicamente las mercancías, lo cual dijimos que lo lleva a cabo un transportista. En efecto, no se puede decir, que el hecho de encargar, a través del contrato de mandato, a los agentes aduanales que realicen los actos tendientes a la introducción de la mercancía, sea una ejecución del hecho.

Asimismo, encontramos dos cuestiones más que hacen que con dicha teoría no se pueda interpretar de forma adecuada la ley penal aplicable a la conducta prohibida de contrabando, la primera porque el "importador" no lleva acabo la acción de introducir materialmente la mercancía, sino quien lleva a cabo dicha conducta es el transportista, quien sabe que está introduciendo mercancía al país, pero no sabe que se está omitiendo el pago de impuestos y de cuotas compensatorias, por lo tanto, no va a ser responsable penalmente, pero que pasa con el "importador", él no está introduciendo la mercancía físicamente, sino, que él encarga ya sea al agente aduanal a través del contrato de mandato, y éste al transportista que introduzca la mercancía, o bien el "importador" directamente contrata con el transportista para la introducción material al país al transportista, claro que se necesita del agente aduanal para que haga la importación de la mercancía jurídicamente hablando.

Entonces, la finalidad del sujeto es sobre el curso causal que produce el resultado, por lo que no se le puede aplicar a la conducta del "importador" porque él no lleva a cabo la introducción materialmente hablando, la segunda cuestión porque no se puede aplicar de forma satisfactoria esta sistemática es por el hecho de que la finalidad que guía al proceso causal que produce el resultado, tampoco es aplicable a la otra parte de la conducta

del “importador” consistente en la omisión del pago total de contribuciones y cuotas compensatorias con respecto al resultado de perjuicio al Fisco federal, en virtud de que entre ambos no hay un nexo causal, sino de atribuibilidad, o normativo, y por ello, no se puede sostener de manera convincente por qué la conducta omisiva del “importador” “causó” materialmente el perjuicio al fisco federal.

No obstante lo anterior, puede advertirse una contradicción en esta teoría, pues con relación entre lo señalado y en el tema de autoría, toda vez que está sistemática penal habla del dominio del hecho, con lo cual se podría explicar que el sujeto activo, tenía el dominio del hecho sobre omitir o no el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias, por lo que se puede considerar autor el “importador” que no pago las mismas.

DÉCIMA SEXTA. Con el finalismo, consideramos no se pueden explicar de forma satisfactoria los delitos cometidos con dolo eventual, pues, éste se da cuando la persona “previendo como posible el resultado típico, acepta la realización del hecho descrito por la ley…”, en el cual no se puede observar una finalidad plena, pues, no hay tal finalidad de producir el resultado, sólo que si se produce dicho resultado lo acepta, como en el caso del delito de contrabando cuando una persona acepta pasar por el mecanismo de selección automatizado una maleta que momentos antes le pidió un tercero que le “ayudase a pasar la misma”, porque no podía con tanto equipaje, en ese caso, la finalidad de la persona no es precisamente introducir mercancía al país omitiendo el pago total o parcial de contribuciones y cuotas compensatorias, con perjuicio del fisco federal, sino de “obtener una ganancia económica” por dicha acción.

DÉCIMA SÉPTIMA. En cuanto al sistema funcionalista normativista de Jakobs, también conocido últimamente como funcionalismo jurídico-penal, está basado en las ideas de teoría de los sistemas de Niklas Lumman, aunque su creador en algún momento ha señalado lo contrario, en cuanto podemos señalar que su sistemática penal se basa en un normativismo radical, alejado de las cuestiones naturalistas del sistema clásico, y de las ontologistas del finalismo, así, el derecho penal está orientado a “garantizar la identidad normativa, la constitución y la sociedad”.

El funcionalismo normativo radical o sistémico señala que entre acción y omisión no hay diferencias sustanciales, por lo que Jakobs las engloba en un concepto de comportamiento como supraconcepto, acción es causación evitable del resultado, y la

omisión es la no evitación evitable de un resultado. Por lo que la conducta es la evitabilidad de una diferencia de resultado.

.A esta sistemática no le interesa si el comportamiento fue a través de un movimiento corporal de un individuo o la ausencia de los mismos, es decir si la introducción de la mercancía fue a través de una acción, o bien, si la misma se llevó a cabo a través de una omisión como lo es el no pagar contribuciones y cuotas compensatorias, lo que es verdaderamente relevante es: el significado del comportamiento de la persona y si esta es no competente.

Por lo que hace al tipo penal global también lo denomina tipo de lo injusto, es aquella característica del delito que describen configuraciones del mundo que defraudan expectativas, realizadas por las personas, en este caso de manera dolosa la persona defraudó la expectativa de introducir mercancías pagando contribuciones y cuotas compensatorias.

En el caso a estudio la persona creo un riesgo no permitido de daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, al introducir durante el período comprendido del dieciséis de febrero al veinticinco de marzo de dos mil nueve, ostentándose mediante escritura constitutiva de sociedad apócrifa como representante legal de una empresa inexistente, a saber: “Distribuidora de Metales y Aceros Corsa”, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, a través del encargo conferido a diversos agentes aduanales, diversas mercancías de procedencia extranjera en sesenta pedimentos de importación al territorio nacional, bajo el amparo del Programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, omitiendo el pago total de contribuciones de comercio exterior, con lo que provocó un detrimento económico al fisco federal por la cantidad de $49,163,169.94 (cuarenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil ciento sesenta y nueve pesos noventa y cuatro centavos, moneda nacional).

DÉCIMA OCTAVA. Para el funcionalismo radical la norma entendida como expectativa de que se comporten conforme a derecho, tiene sentido en un país como Alemania donde la comisión de delitos es baja, sin embargo, como refiere el creador de la sistemática funcional social, Díaz Aranda, en México no se puede aseverar que se tenga la expectativa de que gran parte de las personas se comporten conforme a derecho.

Jakobs normativiza el rol, por lo que en todos los casos considera que el autor se haya en posición de garante respecto de la norma. La posición de garante es un criterio de

imputación propio de las omisiones, con la normativización de los roles, Jakobs, extiende el criterio de imputación de los tipos omisivos a los activos también.

Los roles en sociología son dinámicos: a lo largo del día muchas veces cambiamos de rol. Además, no solo hay roles lícitos sino también ilícitos, pero esta tesis no recoge los roles de la sociología los cuales son dinámicos, sino que los toma como estáticos y además, no toma en cuenta los roles prohibidos. Ello le impide ver que quien mata a otro no defrauda el rol de buen ciudadano, sino que asume el rol de homicida.

Esta teoría congela los roles contrario a los roles en sociología que son dinámicos, además los roles son banales en abstracto, pero siempre se asumen en circunstancias concretas y en éstas pueden no ser inocuos. Pero lo que sustancialmente pasa por alto esta tesis es que cuando el agente asume el dominio del hecho de un injusto penal, cambia su rol. El error fundamental de esta teoría es que no llega a reconocer que en esos casos los roles banales no son más que disfraces que ocultan los roles reales de delincuente.

En apariencia, el criterio limitativo en función de los roles es reductor del poder punitivo. Pero no cualquier reducción del poder punitivo es racional, y la pretensión de que todo el que actúa conforme a su rol no sea objetivamente imputable es irracionalmente reductora del poder punitivo, pues es altamente reforzadora de su violencia y selectividad, porque se traducirá en una impunidad casi reservada a los funcionarios estatales que ejercen las peores violencias, en particular cuando por limitarse a sus roles formales en circunstancias cambiantes, asumen roles ilícitos.

Otra critica que se le hace a esta sistemática penal es que Jakobs formula un concepto de culpabilidad como resultado de la imputación jurídico penal, pero entonces resulta que la imputación se explica por la culpabilidad y la culpabilidad por la imputación, es decir es un razonamiento circular.

Asimismo, la culpabilidad queda contenida en el concepto de prevención general, es decir, la adscribe conforme a lo que es necesario para el ejercitamiento en la fidelidad al derecho, sin tomar en cuenta las capacidades del autor.

DÉCIMA NOVENA. En cuanto al funcionalismo teleológico orientado por la política criminal de Claus Roxin el cual considera que el delito está integrado por tres elementos esenciales: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, consideramos que aporta una forma más completa de ver la conducta, que el finalismo, pues, sin desconocer cuestiones ontológicas, él es partidario de la normativización de los conceptos jurídicos.

Una de las aportaciones importantes de esta sistemática es que a los elementos del delito tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad los dota de un contenido político criminal, lo cual permite la entrada de elementos de utilidad social, lo que da lugar a un sistema abierto, para este autor la pena tiene efectos meramente preventivos y no retributivos, es decir, la pena cumple un fin preventivo general y uno especial.

La pena no puede rebasar el límite de la culpabilidad, sin embargo, si podrá reducirse si va de acuerdo dicha reducción con los criterios preventivos-especiales (resocialización del delincuente).

Otra aportación de Roxin fue en la imputación objetiva, la cual si bien es cierto no la desarrollo para todas las formas de conductas típicas, sí lo hizo mediante el análisis de un conjunto de casos: tópica.

VIGÉSIMA. Otra contribución de Roxin en temas de autoría y participación, fue el dominio del hecho, delimitándolo del dominio de la voluntad y del dominio de la acción. la teoría del dominio del hecho sirve para interpretar la legislación mexicana, en específico el artículo 95, fracciones I, II, y III del Código Fiscal de la Federación, precepto que en su parte conducente establece: “Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes: … II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley. III. Cometan conjuntamente el delito. IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.”.

De lo que se desprende el autor individual que es el directo, que tiene el dominio del hecho y él mismo ejecuta la conducta como en el caso del “importador” que es el que omite pagar las contribuciones y cuotas compensatorias. Cabe señalar que por lo que hace a la introducción de mercancías el “importador” es autor mediato, en su aspecto de valerse de otro como instrumento, como lo es el transportista cuando contrata directamente con éste, para introducir las mercancías al país. Sin embargo, lo consideramos autor directo en virtud de que es de mayor entidad la autoría directa que la mediata, por el principio de subsidiaridad, principio que a pesar de que no viene regulado de forma expresa en la legislación federal, su consideración no viola el principio de legalidad.

Por lo que hace a la coautoría, los sujetos activos dominan el hecho donde no es necesario que cada uno de los autores realicen la totalidad del mismo, sino que hay un reparto de tareas indispensables para que se realice la conducta prohibida, así podríamos señalar que el “Importador” y “los agentes aduanales” son coautores, porque el primero es el que omite pagar contribuciones y cuotas compensatorias, y los segundos realizan el

despacho aduanero por medio del cual se introducen las mercancías al país, sin embargo, al considerar que se trata de un delito especial, en el sentido de que se requiere la calidad específica de obligado tributario (a excepción del representante legal de una persona moral, para no crear impunidad), los agentes aduanales solo podrían ser partícipes.

Cabe señalar que en otros países como España existe la figura de trasferencia de responsabilidad, cuando la persona física actúa en nombre de otro, sea persona física o moral, a efecto de no crear impunidad, donde el representante va a responder a título de autor, sin embargo, en el caso que nos ocupa no se crea impunidad respecto de los agentes aduanales, pues, éstos son partícipes, en términos del artículo 95, VI, del referido Código fiscal, el cual se refiere al partícipe en los siguientes términos: " Ayuden dolosamente a otro para su comisión", y son sancionados en términos del artículo 64 bis del Código Penal Federal, hasta con las tres cuartas partes de la pena correspondiente al delito de que se trate.

Sin que obste a lo anterior, lo previsto en el artículo 95, fracción IX, del que se desprende una posible autoría de los agentes aduanales, en virtud de considerar dicho artículo inconstitucional.

La tercera forma de autoría es la mediata, que al margen de la aportación de Roxin cuando ésta se lleva a través de aparatos organizados de poder, nuestra legislación contempla la referida al autor que instrumentaliza a una persona para que ésta actúe sin saber que se está omitiendo el pago de contribuciones, en el caso a análisis, del impuesto al valor agregado, como ya se refirió cuando el importador se vale del transportista como instrumento para introducir dicha mercancía al país, sin el pago de contribuciones.

En México, desde el año 2104 se incorporó la responsabilidad penal de las personas morales en el Código Nacional de Procedimientos Penales, a excepción del Estado, respecto de los delitos señalados en el artículo 11 bis del Código Penal Federal, dentro de los cuales se encuentra el delito de contrabando, por lo que actualmente por la conducta prohibida de contrabando se podrá atribuir responsabilidad penal tanto a la persona física como a la persona moral.

VIGÉSIMA PRIMERA. Roxin considera que la teoría del dominio del hecho no se aplica a los delitos de infracción de deber, es decir, la autoría está reducida a quienes les incumbe un determinado deber. Es por ello que en estos delitos no se analiza en específico quien

domina la acción, como sería el autor o coautor, toda vez que la autoría se define por la infracción del deber y no por el dominio del hecho. Según Roxin la teoría de los delitos de infracción de deber se refiere, a los delitos especiales y los delitos de omisión, en los cuales lo único importante es la infracción del deber típico, por parte del obligado por dicho deber, el cual siempre sería actor, con independencia de si realiza o no por sí mismo los actos descritos en el tipo.

Lo anterior resulta criticable, pues, coincidimos con parte de la doctrina española que considera que considera que dicho razonamiento se opone al principio de legalidad por que desconoce la necesidad de que en tale delitos también se realicen los expresamente requeridos en el tipo, como sería en el caso de la hipótesis de contrabando a estudio, que dicho sujeto activo introdujera la mercancía, aunque no sea materialmente, sino a través de la autoría mediata, pues, también está realizando un acto descrito en el tipo, y no nada más que incumpliera con el deber de pagar contribuciones y cuotas compensatorias.

VIGÉSIMA SEGUNDA. El funcionalismo- político criminal pone el punto medular sobre la función que tiene el Derecho penal de proteger bienes jurídicos, en este sentido se protege el Patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, y a la economía nacional, en el ramo de la metalurgia, dentro del concepto de bienes jurídicos se admiten tanto bienes individuales como bienes de la generalidad, pero estos últimos sólo en la medida en que sirvan al ciudadano en particular. Asimismo, el bien jurídico le muestra al legislador los límites del poder punitivo.

En cuanto a la tipicidad los criterios de imputación objetiva son muy útiles para explicar cuáles de todas las conductas que podrían ajustarse al tenor literal realmente implican un riesgo para el bien jurídico, de esta forma esta teoría nos ayuda a explicar en qué casos, no obstante, que la conducta se ajusta de manera literal a la descripción legal que hace el legislador en el artículo 102 fracción I del Código Fiscal de la Federación, no existe una conducta prohibida de contrabando por no afectar el bien jurídico protegido.

VIGÉSIMA TERCERA. En cuanto al bien jurídico que se protege, eje central del funcionalismo teleológico, el delito de contrabando al ser un delito de los llamados de acumulación, basados en “la tesis que entiende que es posible sancionar penalmente una conducta individual aun cuando ésta no sea por sí misma lesiva del bien jurídico (ni lo ponga por sí misma en peligro relevante), si se cuenta con la posibilidad cierta de que dicha conducta- per se no lesiva- se realice también por otros sujetos y el conjunto de

comportamientos sí vaya a acabar lesionando el correspondiente bien jurídico, enfrenta el cuestionamiento de si la conducta ilícita del sujeto que comete dicho delito realmente causa una destrucción al bien jurídico tutelado que en este caso es el patrimonio del fisco federal, así como la economía nacional, o bien solo constituye un delito de peligro concreto.

Sin embargo, creemos que la sanción no solo debe de ir en proporción al bien jurídico tutelado, sino a la naturaleza de la conducta que se lleva a cabo que en el caso del contrabando puede ser que la introducción de mercancías sea por un lugar no autorizado, o bien a través de las aduanas correspondientes pero empleando la subvaluación de mercancías, o declarando que estas son de otra naturaleza a la real, o en cantidades menores a las realmente introducidas, conductas que llevan implícitas un engaño, bastando las maquinaciones por parte del sujeto activo sin importar el impacto que causen las mismas en el sujeto pasivo de la conducta, lo cual consideramos hacen más "grave" dicha conducta.

VIGÉSIMA CUARTA. El funcionalismo social hace énfasis en que el derecho penal se debe de interpretar conforme a las necesidades de la sociedad a la cual se aplica, deja a un lado lo abstracto, es decir, la aplicación de forma estricta de los conceptos teóricos, y se inclina por resolver de una manera más justa los hechos sociales relevantes para el derecho penal, tomando en cuenta los bienes fundamentales que político criminalmente se quieren proteger, a través del ordenamiento jurídico penal.

Con base a la clasificación de las conductas-típicas que hace el funcionalismo social, la hipótesis a estudio es de resultado material en cuanto a que hay un perjuicio al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal al haber omitido pagar las contribuciones, y es de mera conducta por lo que hace a la omisión de cuotas compensatorias, pues, basta que se introduzcan al país las mercancías sin el pago de cuotas compensatorias para que se consume el delito, consideramos que cuando puede causar daño a la economía nacional, en el caso a estudio a la industria de la metalúrgica es hasta el momento es que se venden dichas mercancías en nuestro país.

Es de consumación instantánea, asimismo, es una conducta realizada a través de una acción y de una omisión, por lo tanto, de naturaleza mixta; es dolosa y es de lesión en cuanto a que hubo una lesión al bien jurídico tutelado por lo que hace al patrimonio del Estado en su calidad de fisco federal, y por lo que hace a la economía nacional en el sector de la metalurgia es de peligro, porque solo se puede dañar dicha economía, hasta que se venda la mercancía en el país, es consumada, y es especial.

Asimismo, actualmente la conducta-típica de contrabando lo pueden cometer las personas morales, claro bajo contenidos diversos de los elementos del delito para personas físicas. Como lo es por el hecho de no contar con el programa de cumplimiento (compliance), cuya ausencia, o deficiencia, integra un elemento de la tipicidad, al aumentar el riesgo permitido.

El funcionalismo social, une las categorías de la conducta con el tipo dando por resultado la conducta-típica, pues, como lo señala su creador Enrique Díaz Aranda se tiene que contrastar la conducta con la descripción que hace el legislador para poder tener una primera noción acerca de si puede o no ser relevante para el derecho penal, lo cual metodológicamente resulta ser de gran utilidad, asimismo, en su sistemática en la parte normativa se utiliza la imputación objetiva, denominada por dicho jurista de forma más precisa "imputación normativa del resultado a la conducta", con la cual conforme a los desarrollos más recientes se puede advertir que prácticamente para todas las formas de comisión del delito resultan aplicable.

Asimismo, resulta de mucha utilidad y para aplicar la ley de una manera más justa acudir al funcionalismo social sobre todo en la parte de estudio del sentido de prohibición de la norma, por que como se señaló es muy importante saber qué quiso prohibir la norma y no quedarnos con una interpretación literal, pues de ello depende que se le pueda o no imputar normativamente el resultado a la persona, como en el caso que la mercancía no sea extranjera, o bien, no se trate de mercancía auténtica, que al tratarse de esos supuestos no implican un riesgo para el bien jurídico tutelado que en este caso es el patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal y la industria nacional en el sector metalúrgico, podrá configurarse otra conducta prohibida con relevancia penal pero no la de contrabando.

Esta sistemática nos da diversos criterios de interpretación para resolver casos específicos, asimismo, nos permite imputar subjetivamente el resultado, a través del dolo como parte de la conducta típica del delito, aportación retomada de la sistemática finalista de Hans Welzel, sobre todo porque el tipo penal de contrabando motivo de análisis sólo admiten la forma de comisión dolosa.

VIGÉSIMA QUINTA. En el caso a estudio Ángel Ricardo Valera de la Riva encomendó a los agentes aduanales a través del contrato de mandato que llevaran a cabo la importación de las mercancías, entregándoles un documento que ampara una autorización para que pudiesen introducir las mercancías al amparo del programa IMMEX, con el cual

no se pagaban contribuciones ni cuotas compensatorias, solo se determinaban, sin embargo, esa autorización la había obtenido Ángel Ricardo Valera de la Riva de forma ilegal, y los agentes aduanales con dicha documentación y las facturas de la compra de las mercancías procedieron a su introducción, siendo que el propio "importador" contrató los servicios de la empresa transportista para que trasportaran las mercancías y las introdujeran al país, evadiendo las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes, sin que los agentes aduanales y el transportista tengan conocimiento de dicha circunstancia por lo que actúan con dolo respecto a la introducción de la mercancía.

Sin embargo, los agentes aduanales ni en el transportista, tienen el conocimiento de que se está omitiendo el pago de contribuciones al comercio exterior, ni de cuotas compensatorias, es decir hay un error de tipo por falta de dolo respecto a esta conducta omisiva.

VIGÉSIMA SEXTA. El sujeto activo que es el "importador" siguiendo la teoría del dominio del hecho es autor mediato respecto a la introducción de la mercancía al país, y es autor material respecto a la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias, por lo que aplicando el principio de subsidiariedad, el cual consiste en que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones la principal excluirá a la subsidiaria, principio que no viene regulado expresamente en el Código Fiscal de la Federación, ni en el Código Penal Federal, sin embargo, su aplicación no sería violatorio del principio de legalidad, por lo que se deberá considerarse autor material previsto en el artículo 95, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, por ser de mayor entidad que la autoría mediata

VIGÉSIMA SÉPTIMA. La teoría funcionalista-político criminal, así como, la funcionalista social, dan mejor cuenta para interpretar la legislación en materia de contrabando y defraudación fiscal, toda vez que se logra introducir el aspecto social (política criminal) con lo cual se relaciona el aspecto jurídico del delito con lo social, lo cual es un avance para el estudio de las conductas prohibidas de contrabando y defraudación fiscal.

Asimismo, por lo que hace a la imputación objetiva, o mejor dicho normativa del resultado a la conducta, explican las conductas-típicas de comisión por omisión, lo cual no hacían satisfactoriamente las teorías Clásica, Neoclásica y Final, asimismo, introducen un elemento consistente en el sentido de prohibición de la norma, el cual nos sirve para dejar de imputar conductas de contrabando cuando la mercancía que se introduce al país no es extranjera o auténtica, a pesar de que el tipo solo hable de mercancías, sin que se actualice el aforismo "donde la ley no distingue no debemos de distinguir", pues, de conformidad con

el bien jurídico que quiso proteger el legislador al crear dicho tipo penal, tiene que revestir las características mencionadas.

VIGÉSIMA OCTAVA. La conducta típica de defraudación fiscal consistente en omitir el pago de impuestos a través del uso del engaño con perjuicio del fisco federal no se explica de manera satisfactoria con la sistemática Clásica, toda vez que entre la conducta omisiva y el resultado material no hay un nexo causal en el mundo naturalístico, pues, solo puede ser explicada dicha relación a través de un nexo normativo del cual no hablaba dicha teoría.

Tampoco se explica de forma sistemática la tentativa, pues, hay que acudir hasta la culpabilidad, específicamente en el dolo para conocer cuál era la finalidad del autor, y después, regresar a la conducta para continuar con su análisis de la conducta prohibida de defraudación fiscal.

La teoría Clásica reconoció como contenido del tipo penal a los elementos objetivos, los cuales son los percibidos a través de los sentidos y algunos de ellos requieren ser comprobados científicamente, en el caso de la hipótesis de defraudación fiscal motivo de estudio son los siguientes: 1. El sujeto activo, que es la persona que omitió el pago total de la contribución consistente en el impuesto al valor agregado, a través del engaño; 2. El sujeto pasivo, que es la persona que reciente la conducta prohibida y/o el titular del bien jurídico tutelado que conforme al Código Fiscal de la Federación en su artículo 92 es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero en realidad es el Estado en su carácter de fisco federal por ser éste el titular del derecho a las contribuciones; 3. La conducta, que es el omitir pagar la contribución al impuesto al valor agregado utilizando como medio comisivo el engaño; 4. El resultado material es el perjuicio del Estado en su carácter de fisco federal, que en el caso a estudio ascendió a la cantidad de $298,443.98 (doscientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y tres pesos 98/100, moneda nacional).

5. El nexo causal, este no existe entre la conducta de omitir el pago del impuesto al valor agregado y el resultado consistente en el daño al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, toda vez que entre dicha omisión y el referido resultado material lo que existe es un nexo normativo que no explicó esta sistemática.
6. El objeto material son las contribuciones, en específico el impuesto al valor agregado. 7. El bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal, el sistema tributario y la fe pública. 8. El medio comisivo es el engaño que llevó el sujeto activo para omitir contribuciones. Por lo que hace a la circunstancias de tiempo, modo o lugar, el

tipo no requiere alguna de éstas, aunque hay que señalar que cierto sector de la doctrina considera que sí, pues, señalan como circunstancia de tiempo, el día 17 del mes siguiente, que es la fecha límite para declarar y en su caso pagar el impuesto al valor agregado, sin embargo, la conducta típica de defraudación fiscal sujeta a estudio, se consuma en el momento que se presenta la declaración y se omite pagar el impuesto de referencia.

VIGÉSIMA NOVENA. La sistemática Neoclásica, contribuyó con un avance significativo al incorporar la teoría de la causalidad adecuada como productora del resultado, pues ahora, se tiene que hacer un juicio de valoración para saber que conducta o conductas son las adecuadas para causar el resultado y cuáles no son adecuadas para tal efecto, sin embargo, seguía hablando de una causalidad en el mundo naturalístico, por lo que tampoco da buena cuenta respecto a la imputación del resultado a la conducta en el caso de la defraudación fiscal, pues al igual que la crítica que se hizo al sistema Clásico, no habla de un nexo normativo que es el pertinente para unir la conducta al resultado.

Sin embargo, tuvo grandes avances al incorporar en el tipo, al lado de los elementos objetivos que se mencionaron en la conclusión anterior respecto de la sistemática Clásica, los elementos subjetivos específicos diversos al dolo, consistentes en los ánimos, finalidades últimas, a sabiendas, propósitos del sujeto, asimismo, incorporó los elementos normativos los cuales son de valoración cultural y jurídica. En este sentido la conducta típica no requiere de elementos subjetivos específicos diverso al dolo, pero si requiere de elementos normativos como lo son: la omisión, el pago, contribución, el engaño.

Asimismo, está teoría siguió sin explicar de forma sistemática la tentativa, en este caso de defraudación fiscal, pues adolece del mismo problema que la teoría Clásica.

TRIGÉSIMA. Como se ha señalado la sistemática final reubicó al dolo y la culpa en la conducta y en el tipo, así se le dio contenido a la voluntad, por lo menos respecto a las conductas típicas dolosas, en este caso de defraudación fiscal, consistente en que a través del engaño, se omite el pago total de contribuciones, en este caso del impuesto al valor agregado en detrimento del fisco federal, es decir, ya no solo es relevante para el derecho penal solo por su causalidad entre conducta y resultado, sino porque dicha causalidad está dirigida por una finalidad que guía dicho proceso causal.

En virtud de lo anterior, en la conducta y el tipo no se analiza solamente, si en la omisión de contribuir a través del engaño existe una relación con el resultado (daño al patrimonio del Estado, en su carácter de fisco federal, sino también si agente sabía lo que

estaba haciendo y si tenía la intención de llevar a cabo dicha omisión de contribuciones, en este caso del impuesto al valor agregado, sin analizar si el sujeto activo tenía la conciencia o por lo menos la potencialidad de dicha conciencia de que la referida conducta era contraria a Derecho, pues, eso para esta sistemática seguía perteneciendo a la culpabilidad.

No obstante lo anterior, la conducta típica de defraudación fiscal en comento es de comisión por omisión y el finalismo sólo habló de la finalidad en el proceso causal, es decir, de aplicación a las conductas de acción con un resultado material, por lo que no se puede explicar de buena forma la conducta llevada a cabo por el sujeto activo consistente en omitir pagar contribuciones, a través del engaño (medio comisivo), pues, se trata de una conducta prohibida de comisión por omisión, donde no hay "causalidad" entre la conducta y el resultado, por lo tanto, no podemos hablar que la finalidad guie un proceso causal para provocar un perjuicio al patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal. Sin embargo, no existe algún impedimento, para que dicha finalidad pueda guiar el nexo normativo que existe en las conductas típicas de comisión por omisión como lo es la defraudación fiscal en su hipótesis que fue motivo de estudio, aunque al parecer dicha sistemática no reparó en ello.

TRIGÉSIMA PRIMERA. El funcionalismo radical tiene un alto grado de abstracción por lo que se complica la interpretación de dicha sistemática en las leyes mexicanas de derecho penal.

La sistemática funcionalista normativista de Jakobs une el concepto de acción y de omisión en un supra concepto denominado comportamiento, el concepto penal clave es el deber, para esta sistemática la imputación objetiva tiene cuatro elementos:

1. Riesgo no permitido, 2. Principio de confianza, 3. Prohibición de regreso, 4, Competencia de la víctima.

Al respecto, en el trabajo quedó evidenciado, que no se presentaba la exclusión de la imputación por faltar alguno de sus elementos, pues, es difícil que se dé la exclusión de alguno de dichos elementos, pues, están pensados para otra clase de ilícitos penales, en el de defraudación fiscal sería muy difícil que se verificara la exclusión de la imputación, quizá en algún momento se pudiese presentar un riesgo permitido, o la prohibición de regreso.

Está sistemática penal explica la culpabilidad de la persona sin tomar en cuenta si pudo o no actuar de otro modo, es decir, hay culpabilidad porque hay imputación jurídico-penal, por lo que la imputación se explica por la culpabilidad y la culpabilidad por la imputación, es una explicación circular.

TRIGÉSIMA SEGUNDA. El sistema funcional teleológico de Roxin a diferencia del finalismo sin desconocer las cuestiones ontológicas es partidario de normativizar los conceptos, es un sistema abierto donde no solo interpreta la norma penal, sino que dota de contenido político criminal a los elementos del delito tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad permitiendo la entrada de elementos de utilidad social, y la pena cumple un fin preventivo general y uno especial. Roxin trata de darle contenido e interpretación a las categorías del delito de acuerdo a las premisas de un Estado liberal y social de derecho, para solucionar los problemas de derecho penal.

Asimismo, aportó un desarrollo importante de la imputación objetiva, a través de ciertos casos, usando un método que va de los casos al sistema. Tiene una gran influencia en temas de autoría y participación con lo cual nos ayuda a resolver la autoría en los delitos de defraudación fiscal a través de su teoría del dominio del hecho, aunque al igual que el delito de contrabando, la defraudación fiscal se trata de un delito especial, donde el sujeto activo es el obligado tributario a excepción del representante de la persona moral.

TRIGÉSIMA TERCERA. En cuanto a la autoría, efecto, el contribuyente o representante de una persona moral pueden ser sujetos activos del delito de defraudación fiscal pues ellos son quienes además de tener el dominio del hecho son quienes cumplen con la calidad específica exigida en el tipo penal de defraudación, y no solo basta con que hayan infringido el deber de contribuir, como inexactamente señala Roxin, para ser autores, sino que se requiere que cumplan con los demás elementos del tipo penal, como lo es en este caso el engaño, por lo que consideramos que aunque se trate de delitos de infracción del deber también resulta aplicable la teoría del dominio del hecho.

TRIGÉSIMA CUARTA. En cuanto a la autoría en el delito de defraudación fiscal, la teoría del dominio del hecho, sirve para interpretar los preceptos del artículo 95, fracciones II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las cuales se refieren a la autoría individual y directa, a la coautoría y a la autoría mediata.

De lo que se desprende el autor individual que es el directo, que tiene el dominio del hecho y él mismo ejecuta la conducta como en el caso del contribuyente que es el que omite pagar las contribuciones, como el impuesto al valor agregado, y lo hace a través del engaño, como lo es el declarar un impuesto acreditable mayor al real utilizando facturas falsas.

TRIGÉSIMA QUINTA. Por lo que hace a la coautoría, los sujetos activos dominan el hecho donde no es necesario que cada uno de los autores realicen la totalidad del mismo, sino que hay un reparto de tareas indispensables para que se realice la conducta prohibida,

así podríamos señalar que el contribuyente ya sea de derecho o de hecho, el contador y el asesor fiscal podrían llegar a ser coautores, porque el primero es el que omite pagar contribuciones, el segundo es el que hace el cálculo de los impuestos a pagar, y el tercero realiza las estrategias fiscales normalmente para tributar en menor medida o no tributar, sin embargo, al considerar que se trata de un delito especial, en el sentido de que se requiere la calidad específica de obligado tributario (a excepción del representante legal de una persona moral), El contador y el asesor fiscal solo podrían ser partícipes, en virtud de que no tienen la calidad de garante, y por lo tanto el deber jurídico de contribuir, sin que obste a lo anterior, que en materia fiscal sean responsables solidarios.

Cabe señalar que a diferencia del delito de contrabando, la figura de trasferencia de responsabilidad, cuando la persona física actúa en nombre de otro, sea persona física o moral, a efecto de no crear impunidad, donde el representante va a responder a título de autor, no aplica respecto del contador y/o asesor fiscal, pues, éstos no son representantes del contribuyente.

Asimismo, al considerar al contador y/o asesor fiscal como cómplices, al igual que se señaló respecto al delito de contrabando, no se crea impunidad, en este caso, respecto al contador y/o asesor fiscal, toda vez que, éstos son partícipes, en términos del artículo 95, VI, del referido Código fiscal, el cual se refiere al partícipe en los siguientes términos: “ Ayuden dolosamente a otro para su comisión”, y son sancionados en términos del artículo 64 bis del Código Penal Federal, hasta con las tres cuartas partes de la pena correspondiente al delito de que se trate.

Sin que obste a lo anterior, lo previsto en el artículo 95, fracción IX, del que se desprende una posible autoría del contador y/o asesor fiscal, en virtud de considerar dicho artículo inconstitucional.

Asimismo, tratándose de personas morales, de conformidad con el artículo 95, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, las personas que tengan la calidad de garante derivado de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material, responderán, en este caso del delito de defraudación fiscal que fue motivo de análisis, por tener la obligación de evitar el resultado típico, al respecto como se señaló en el apartado de propuestas, dicho precepto resulta contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dentro, de otras

cuestiones, no se le puede atribuir responsabilidad penal al que se sitúe en la hipótesis legal anterior, pues, el tipo penal en comento, si bien es cierto, es un delito de omisión con resultado material, como señala el artículo en comento, también lo es que requiere del engaño, para su configuración.

Por lo que dicho precepto, al atribuir responsabilidad penal al o a los administradores de la persona moral, independientemente de la denominación que se le dé, y tomando en cuenta que el tipo requiere de medios comisivos como lo es el engaño, dicho precepto viola el derecho humano de exacta aplicación de la ley previstos en el artículo 14 Constitucional.

TRIGÉSIMA SEXTA. La tercera forma de autoría es la mediata, que consideramos que en la defraudación fiscal no se presenta pues el contribuyente u obligado tributario es autor directo, e incluso tampoco se podría dar bajo la teoría de autoría mediata realizada a través de aparatos organizados de poder, pues a pesar de que también aplica dicha teoría en el ámbito de las empresas, no se surten los requisitos de dicha figura, amén de que nuestra legislación penal solo contempla la autoría mediata referida al autor que instrumentaliza a una persona para que ésta actúe sin saber las circunstancias de su hecho.

En resumen, tomando en cuenta la teoría del dominio del hecho y que el tipo de defraudación fiscal es un especial por requerir una calidad específica en el sujeto activo es que señalamos que autor es el contribuyente, y como excepción el representante de la persona moral, mientras que los partícipes pueden ser el contador y el asesor fiscal, no obstante, que la legislación penal, como lo es el Código Fiscal de la Federación en su parte de delitos, en su artículo 95 fracción IX, pretenda considerarlos como autores.

TRIGÉSIMA SÉPTIMA. En México, desde el año 2104 se incorporó la responsabilidad penal de las personas morales en el Código Nacional de Procedimientos Penales, a excepción del Estado, respecto de los delitos señalados en el artículo 11 bis del Código Penal Federal, dentro de los cuales se encuentra el delito de defraudación fiscal, por lo que actualmente por la conducta prohibida de defraudación se podrá atribuir responsabilidad penal tanto a la persona física como a la persona moral, aunque son diversos los contenidos de los elementos del delito que habrán que verificarse para hacer responsable penalmente a una persona física que a una persona moral.

TRIGÉSIMA OCTAVA. Frente a la vigencia de la norma de que habla Jakobs con relación al bien jurídico tutelado de que habla Roxin como fundamento de los tipos penales, consideramos que no son cuestiones opuestas, pues, respecto a la norma en el delito de

contrabando a estudio lo que refiere Jakobs es la vigencia de la norma que en el caso de contrabando consiste en que está prohibido introducir mercancía sin el pago de impuestos y cuotas compensatorias, mientras que el bien jurídico tutelado en ese ilícito penal es el patrimonio del Estado en su carácter de fisco federal y la economía nacional, en específico en el ramo de la metalúrgica, bien jurídico tutelado que sirve como eje central para crear los tipos penales, así como analizar el sentido de prohibición de la norma, e incluso cuando se transgrede sirve para analizar la gravedad del ilícito.

Mientras que en el delito de defraudación fiscal la vigencia de la norma es que está prohibido omitir el pago de contribuciones a través del engaño, y el bien jurídico es el patrimonio del Estado en su carácter de Fisco Federal, el sistema tributario y la fe pública.

De lo anterior, se advierte que no existe una contradicción en los pensamientos de dichos autores en cuanto a dichas figuras, simplemente se refieren a niveles diferentes, pues, en un primer nivel está el contenido de la conducta descrita en el tipo penal (la ley), en un segundo nivel está la norma (que es un ente lógico), y en un tercer nivel está el bien jurídico tutelado.

TRIGÉSIMA NOVENA. La sistemática Funcionalista Social de Díaz Aranda hace una clasificación de las conductas típicas, porque tomando en cuenta dicha clasificación se puede afirmar que la conducta de defraudación fiscal es de resultado material consistente en el perjuicio del Fisco federal. Es de consumación instantánea toda vez que la lesión al patrimonio del Estado en carácter de fisco federal, así como el sistema de recaudación sólo se puede concretar en un momento y no es posible prolongarlo en el tiempo; sin embargo, las autoridades han considerado que en su mayoría se presenta la forma de consumación continuada como en el caso en análisis.

Lo anterior, en virtud de que no obstante que la declaración del impuesto al valor agregado es mensual y definitiva por lo que en estricto derecho debe ser considerada una conducta típica de defraudación fiscal por cada mes que se haya declarado un impuesto acreditable en mayor cantidad al real, y por lo tanto se omiten contribuciones, la autoridad, tiene como política criminal considerar una sola conducta-típica de defraudación fiscal respecto de todas las conductas-típicas de defraudación fiscal que se hayan cometido durante un año, y por lo tanto, es un delito continuado. Es decir, existe unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas, se trata de los mismos sujetos activo y pasivo, sin

embargo, tratándose del impuesto al valor agregado, el ejercicio fiscal no es anual sino, la obligación de declarar y pagar es mensual.

Es una conducta de omisión toda vez que se dejó de pagar el total de la contribución consistente en el impuesto sobre la renta. Es una conducta dolosa, sin que se pueda presentar una conducta culposa en materia de defraudación fiscal, y en general en ningún tipo de conducta-típica de defraudación fiscal.

Asimismo, la conducta típica es de lesión, pues daña el bien jurídico tutelado consistente en que es el patrimonio del Fisco federal y al sistema de recaudación, sin embargo, al igual que en el delito de contrabando pero sobre todo en el delito de defraudación fiscal se ha cuestionado, si realmente constituye un daño al referido Fisco federal el hecho de que una persona no pague los impuestos como lo es el impuesto al valor agregado, toda vez que lo que realmente causa una lesión al bien jurídico tutelado de referencia es cuando una multitud de personas realizan dicha conducta de omitir impuestos (delitos acumulativos), afirmando que al castigar a una persona, y con pena privativa, se está violando el principio de derecho penal de acto.

No obstante lo anterior, nosotros somos del pensamiento de seguir reprimiendo la defraudación fiscal por la vía penal porque aunque sea mínimo el daño que produce una sola persona al no pagar impuestos consideramos que si se lesiona el bien jurídico tutelado, y que además existe lo disvalioso del medio comisivo consistente en el engaño.

Asimismo, dicha conducta es consumada, y prácticamente no se dan conductas tentadas pues, al haber interpretado la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el engaño consiste en maquinaciones, argucias, sin requerir que el empleado del Servicio de Administración Tributaria caiga en error debido a dichas maquinaciones prácticamente sería muy difícil encontrar un delito de defraudación fiscal en grado de tentativa.

Es una conducta típica especial, pues, como ya señalamos se requiere una calidad específica en el sujeto activo que en el caso de la defraudación fiscal es el obligado tributario con excepción del representante de la persona moral.

CUADRAGÉSIMA. En el caso del contribuyente o del representante de una persona moral normalmente su conducta-típica no es a través del dolo directo, o mejor dicho existe una gran dificultad para acreditar el mismo, por lo que la figura que es más fácil de acreditar es el dolo eventual donde el agente se representó como muy probable el resultado, perjuicio

al Fisco federal, y aun así, aceptó su realización, como se pudo advertir del caso español, relativo a la sentencia de Andrés Leonel Messi.

CUADRAGÉSIMA PRIMERA. En España existe la figura del cooperador necesario, que básicamente se considera tal calidad cuando contribuyó con un aporte sin el cual no se habría podido cometer la Conducta-Típica, pero por no tener la calidad específica que requiere el tipo no se le puede considerar como autor. Sin embargo, el artículo 28 del Código Penal Español lo considera como autor, lo cual tiene trascendencia para el *cuantum* de la de la pena. Lo cual se pudo constatar en el asunto referido en el punto anterior, en el cual al padre de Leonel Messi, lo sentenciaron como cooperador necesario, y no obstante que la ley los considera autores (erróneamente), le impusieron una pena menor que a su hijo Leonel Messi.

CUADRAGÉSIMA SEGUNDA. En España la doctrina dominante, así como el tribunal supremo español, consideran al delito de fraude fiscal, como especial, en virtud de que se requiere una calidad específica para ser sujeto activo del mismo, como se pudo constatar del caso señalado en los dos puntos anteriores, sin embargo, hay cierta confusión cuando el Código penal Español a los cooperadores necesarios les los equipara a los autores al señalar en su artículo 28 en su parte conducente lo siguiente: "…También serán considerados autores: … b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado…"

CUADRAGÉSIMA TERCERA. La política criminal adoptada en los delitos fiscales va más dirigida a la recaudación más que a los fines del Derecho penal, como lo son los fines de la pena de prevención general y especial.

CUADRAGÉSIMA CUARTA. El derecho penal tiene que tener un carácter subsidiario, es decir, sólo se debe emplear cuando otras medidas menos lesivas al infractor no sean suficientes, en este caso, podemos sostener que la conducta de contrabando a estudio podría ser contemplada como mera infracción, siempre y cuando no rebasaran cierto monto de contribuciones omitidas y/o cuotas compensatorias.

En cuanto a la defraudación fiscal en su hipótesis a estudio se deberá seguir contemplando como delito, pues, no solamente hay omisión de impuestos, sino que existe un medio comisivo consistente en el engaño, lo que hace que deba intervenir el derecho penal, sin dejar de reconocer que resulta sugerente la doctrina que habla de los delitos acumulativos, que deberían ser reprimidos por la vía administrativa al ser delitos de peligro

abstracto, o bien, de daño insignificante, en atención al derecho penal de acto, sin embargo, consideramos que en la defraudación fiscal no solo existe un resultado que es el perjuicio al fisco federal si no que se requiere el engaño como medio comisivo por lo que deberá seguir regulado como delito.

Amén de lo anterior, la tendencia que observamos como lo refiere Silva Sánchez, es a una expansión del Derecho Penal, por lo que seguramente tanto el contrabando como la defraudación fiscal continuarán siendo reprimidos por el derecho penal.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Delitos especiales*, México, Porrúa, 2005.

AGUDELO BETANCUR, Nódier, *Curso de Derecho Penal-Esquemas del Delitos*, 3a. ed., Bogotá, Themis, 2004.

ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos, *Control y fiscalización aduanera al tráfico internacional de mercancías*, Brasil, Ed. Escuela Interamericana de Administración Pública de la fundación Getulio Vargas, 1965.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

BALARDI, Claudio, *Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann*, colección teoría social, 1a. reimpresión de la 1a. ed., México, Universidad Iberoamericana, 2006.

BASALDÚA, Ricardo Xavier, *Introducción al derecho aduanero, concepto y contenido*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1988.

BASIGALUPO, Enrique, *Principios de derecho penal, Parte general*, 5a. ed., Madrid, Akal, 1999.

———, *Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Buenos Aires, Editorial Hammurabi, 1999

BELIN, Ernst, Von, *Esquema de derecho penal, Buenos Aires*, Depalma, 1944.

BOCHIARDO, José C., "Técnicas jurídicas antielusivas: La doctrina latinoamericana", *Revista de la Facultad de Derecho y Cs, Ss. De la UNC*, Córdoba, Nueva Serie, vol. 2, núm. 1, 1994.

BONIFAZ, Leticia, Apuntes de epistemología en la maestría en Derecho, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, semestre 2008-2.

BORINSKY, Mariano H., *Fraude fiscal, un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Colección Tesis doctorales, Buenos Aires, Ediciones Didot, 2013.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías individuales*, 28a. ed., México, Porrúa, 1996.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan*, Introducción al derecho penal*, Colombia, Themis, 1986.

CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, D-E., 20a. ed., Buenos Aires, editorial Heliasta, 1981, t. III.

CALDERÓN CEREZO, Ángel y CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Derecho penal, parte general*, t. I, Málaga, ed. Bosch, 1999.

CANCIO MELIÁ, Manuel, *Líneas Básicas de la Imputación Objetiva,* México, Ángel Editor, 2000.

———, y FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo, "¿Prevenir riesgos o confirmar normas?, la teoría funcional de la pena de Gúnther Jakobs. Estudio preliminar", en Jakobs, Gúnther, *La pena estatal: Significado y finalidad*, trad. de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijoo Sánchez, Madrid, Aranzadi, 2006.

CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F*., La presunción de Inocencia*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006.

CARRARA Francesco, *Programa del curso de derecho criminal, parte general*, vol. I, Argentina, Depalma, 1944.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho aduanero*, 7a. ed., México, Porrúa, 1998.

———, *Derecho Aduanero*, 13a. ed., México, Porrúa, 2005.

CASTELLANOS TENA, Fernando, *Lineamientos elementales de derecho penal,* 34a. ed., México, Porrúa, 1994.

———, *Lineamientos elementales de derecho penal, parte general,* actualizada por Sánchez Sodi, Horacio, 52a ed., México, Porrúa, 2013.

CERISOLA BENVENUTTI, Alejandro, *El contrabando, estudio jurídico sustancial*, Tesis profesional, 1974.

CLAUDIA LÓPEZ DÍAZ, *Introducción a la imputación objetiva*, Universidad Externado de Colombia, Facultad de Derecho, núm. 5, col. Estudios, 1996.

CLAUS, Roxin, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, España, Marcial Pons, 2016.

CORTINA VELARDE, Francisco José, *Ley Aduanera (Análisis y Comentarios),* México, Themis, 2003.

COSTA, Fausto, *El delito y la pena en la historia de la filosofía*, UTEHA, México,1963.

CUELLO CALÓN, Eugenio, *Derecho penal*, parte general, revisado y puesto al día por César Camargo Hernández, 18a. ed., Madrid, Bosch, 1980, t. I, vol. 1.

DAZA GÓMEZ, Carlos Juan Manuel, *Teoría general del delito*, México, Cárdenas editor y distribuidor, 1997.

DE LA GARZA, Francisco, *Derecho financiero mexicano,* 25a. ed., México, Porrúa, 2003.

DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 2006.

DÍAS, Horacio Leonardo, *Evolución del concepto de ilícito penal*, Buenos Aires, Fabián J. Di Plácido Editores, 1999

DÍAZ-ARANDA, Enrique, *Derecho Penal, Parte General (Conceptos, principios y fundamentos del derecho penal mexicano conforme a la teoría del delito funcionalista social),* 3a. ed., México, UNAM-Porrúa, 2008.

———, *Dolo. Causalismo-finalismo-funcionalismo y la reforma penal en México*, 6a.ed., México, Porrúa, 2007.

———, OCHOA CONTRERAS, Catalina y ROXIN, Claus, *Lineamientos prácticos de teoría del delito y proceso penal acusatorio, conforme a las reformas constitucionales de 2008-2011, los tratados internacionales y al Código Nacional de Procedimientos Penales,* México, STRAF, 2014.

———, *Teoría del delito funcionalista*, México, Flores editor, 2017.

FABRIZIO, Rafael E., *Los Derechos aduaneros en la República Argentina*, Tesis doctoral, Buenos Aires, Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1946,

FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo, *Teoría de la imputación objetiva*, 1a. reimpresión de la 1a. ed., México, Ángel Editor, 2001.

FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan, *Derecho penal fundamental*, 2a. ed., t. I, Colombia, Themis, 1989.

FERRI, Enrico, *La capacidad psíquica del delito, Derecho penal contemporáneo*, núm. 31, marzo y abril de 1969,

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34a. ed., México, Porrúa, 2004.

FRISCH, Wolfgang, "La imputación objetiva: estado de la cuestión", trad. de Ricardo Robles Planas, *Sobre el estado de la teoría del delito*, *Seminario de la Universidad Pompeu Fabra*, Madrid, Civitas, 2000.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Derecho Fiscal Penal. Las infracciones y las multas fiscales*, México, Porrúa, 1994.

GARCÍA JIMÉNEZ, Arturo, *Dogmática penal en la legislación mexicana*, México, Porrúa, 2003.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio, Derecho Penal, parte general, fundamentos, Lima, Instituto Peruano de Criminología y Ciencias Penales, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2017.

———, *Derecho penal, Introducción*, Madrid, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2000.

GARÓFALO, Rafael, *Criminología*, trad. de Pedro Dorado Montero, Argentina, Valleta Ediciones, 2007.

GARRIDO, Luis, "Los delitos fiscales", *Revista Criminalia*, México, Año XXV, núm. 6, 1959.

GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, México, Editorial Cultura, 1949.

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, *Concepto y método de la ciencia del derecho penal*, Madrid, editorial Tecnos.

GOLDSCHMIDT, James, *La concepción normativa de la culpabilidad*, trad. de Margarethe de Golsdchmidt y Ricardo C. Nuñez, Buenos Aires, Depalma, 1943.

GÓMEZ MARTÍN, Víctor, *Delitos especiales,* Tesis doctoral, Barcelona, 2003, consultable en*: http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/41556/3/TESIA.pdf.*

GONZÁLEZ MARISCAL, Olga Islas de, *Análisis lógico de los delitos contra la vida*, 4a. ed., México, Trillas, 1998.

GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 4a. ed., México, Porrúa, 2002.

HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón, *El delito de defraudación fiscal, estudio dogmático*, México, Botas, 1962.

HIRSCH, Hans Joachim, "La disputa sobre la teoría de la acción y de lo injusto, especialmente en su reflejo la "zetschrift Fur die gesamte strafrechtswissencschaft", Derecho Penal, Obras Completas, trad. de Mariano Melendo Pardos, Buenos Aires, Editorial Rubinzal-Culzoni, 1999, t. II.

———, "La regulación del estado de necesidad en el derecho penal", Derecho Penal, obras completas, 1991, t. I. trad. de Mariano Melendo Pardos, Buenos Aires, Editorial Rubinzal-Culzoni, 1999, t. II.

JAKOBS, Günther, *Acción y omisión en Derecho penal*, trad. por Luis Carlos Rey Sanfiz y Javier Sánchez Vera, Bogotá, Centro de Investigación de Derecho Penal y Filosofía del Derecho de la Universidad Externado de Colombia, 2000.

———, *Derecho penal, parte general, fundamentos y teoría de la imputación*; trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, 2a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1997.

———, "Imputación jurídico-penal", en *Problemas Capitales del derecho penal moderno*, trad. de Javier Sánchez-Vera, Gómez-Trelles, Argentina, Editorial Hammurabi, 1998.

———, "Moderna dogmática penal, sociedad, norma y persona", en *Una teoría de un derecho penal funcional*, trad. de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sánchez, México, Porrúa, 2002

———, *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, Bogotá, Centro de Investigación en Filosofía y Derecho, Universidad Externado de Colombia, 2004.

JESCHECK, Hans-Heinrich, *Tratado de derecho penal,* parte general, trad. y adiciones del derecho español por S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, 3a. ed., Madrid, Bosch, 1981, vol. I.

JIMÉNEZ ASÚA, Luis, *Lecciones de derecho penal, Biblioteca clásicos del derecho penal*, Vol. 3, México, Oxford, 2003.

———, *Principios de derecho penal, la ley y el delito*, 3a. ed., Buenos Aires, Editorial Sudamericana, Abeledo-Perrot, 1990.

———, *Tratado de Derecho penal*, 4a. ed., Buenos Aires, Editorial Losada, 1964, t. III.

JIMÉNEZ MARTÍNEZ, Javier, *La filosofía del hecho punible, causalismo- finalismo-funcionalismo y dogmática penal mexicana*, 1a. reimpresión, México, *Raúl Juárez Carro Editorial,* 2011.

JOHSON OKHUYSEN, Eduardo, *"Evasión fiscal", Diccionario Jurídico Mexicano*, t. D-H, México, Porrúa-UNAM, 2005.

KAUFMANN, Armin, *Teoría de las normas, fundamentos de la dogmática penal moderna*, versión en castellano de Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdés, Buenos Aires, Depalma, 1977.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, *Sobre la retroactividad penal favorable*, Madrid, Civitas, 2000.

LIZST, Franz Von, *Tratado de Derecho penal*, 2a. ed., Madrid, Reus, 1927, t. II.

———, *Tratado de derecho penal*, trad. de la 20a. ed. alemana por Jiménez de Asúa, Luis y adicionado con el derecho penal español por Saldaña, Quitilliano, Madrid, Reus, 1927, t. II; edición del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2003.

LOMELÍ CEREZO, Margarita*, Derecho fiscal represivo*, 3a ed., México, Porrúa, 1998.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, *Derecho penal, parte general,* Marcial Pons, España, 2002, t. II.

LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, Imputabilidad y culpabilidad, Porrúa, México, 1993.

———, *Teoría del delito*, México, Porrúa, 1994.

———, y PORTE PETIT MORENO, Luis O., *El delito de fraude (reflexiones),* 4a. ed., México, Porrúa, 2009.

LUZÓN PEÑA, Diego Manuel, *Curso de Derecho penal, parte general*, 2a. ed., España, editorial Universitas, 1999.

Manual de Amnistía Internacional, Juicios Justos, Madrid, Ed. Amnistía Internacional (EDAI), sin año de publicación.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho penal fiscal,* México, Lazcano Garza Editores, 1993.

MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael, "Las aportaciones a las ciencias penales de la teoría del tipo de ERNEST VON BELING", *Rostros y Personajes de las Ciencias Penales*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2003.

———, *Teoría de la antijuridicidad*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

———, *Derecho penal, parte general,* primera edición, México, Trillas 1986.

MARTÍNEZ VERA, Rogelio, "Delito de contrabando"*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de México*, año VI, núm. 25 agosto-octubre 1985, Chimal de Toluca, México, 1985.

MEZGER, Edmund, *Derecho Penal, parte general*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1958.

———, *Derecho penal, parte general*, 10a. ed., Barcelona, Editorial Reppertor, 2016.

———, *Introducción a las bases del derecho penal*, 2a. ed., Montevideo/Buenos Aires, Editorial B de F, 2003.

———, *La antijuridicidad en materia penal*, Bogotá, Editorial Leyer, 2005.

———, "Norma de determinación, valoración de la norma", en García Valdés, Carlos, Valle Mariscal de Gante, Margarita, Cuerda Riezu, Antonio Rafael, Martínez Escamilla, Margarita y Alcácer Guirao, Rafael (coords.), *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat,* Madrid, Editorial Edisofer, 2008.

———, *Tratado de Derecho penal*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1955.

———, *Tratado de Derecho Penal,* 2a. ed., revisada y puesta al día por José Arturo Rodríguez Muñoz, Madrid, Editorial Revista de Derecho privado, 1946.

MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal, parte general*, 5a. ed., Madrid, TECFOTO, 1999.

MORENO VALDEZ, Hadar y NAVARRO CHAVARRÍA, Luis Enrique, *Materia aduanera, procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa*, México, Porrúa, 2007.

MUÑOZ CONDE, Francisco, GARCÍA ARÁN, Mercedes, Derecho penal, parte general, 8a. ed., Valencia, Tirant lo Blach, 2010.

———, "El penalismo olvidado", *Estudios de Derecho Penal, libro-Homenaje a Juan Bustos Ramírez*, México, Ubijus, 2011.

NOVOA MONREAL, Eduardo, *Causalismo y finalismo en Derecho penal*, Bogotá, Themis, 1982.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *La preterintencionalidad, tercera especie de la culpabilidad*, México, 1959.

———*, Teoría del delito, sistemas causalistas y finalistas*, 6a. ed., México, Porrúa, 1998.

PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Diccionario de Derecho Penal (Analítico-Sistemático),* 3a. ed., México, Porrúa, 2003.

———, *Manual de derecho penal mexicano, parte general*, 21a. ed., México, Porrúa, 2013.

PIÑA ROCHEFORT, Juan Ignacio*, Rol social y sistema de imputación, una aproximación sociológica a la función del Derecho penal*, Lima, Ara Editores, 2008.

POLAINO-ORTS, Miguel, "Evolución de la Dogmática penal post-finalista", en *Función de la pena estatal y evolución de la dogmática post-finalista* (*estudios de derecho penal funcionalista*), México, Porrúa, 2006.

———, *Funcionalismo penal constitucional. Bases dogmáticas para el nuevo sistema de justicia penal. Fundamentos y función del derecho penal, autodeterminación e imputación normativa, Criminalidad organizada y derecho penal del enemigo*, México, Flores Editor, 2016.

PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, *Apuntamientos de la parte general de derecho penal I*, México, Porrúa, 18a. ed., 1999.

PORTE PETIT, Luis, *El delito de contrabando,* Tesis profesional, México, UNAM, 1962.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, 2a. ed., México, Porrúa, 1976.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *Derecho penal, parte general*, 2a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1989.

QUINTINO ZEPEDA, Rubén, *Tratado de Derecho Penal Parte General*, Viento de Vela, México, 2017, t. IV.

REYES ALVARADO, Yesid, *Imputación objetiva*, 2a. ed. Santa Fe de Bogotá-Colombia, Themis, 1996.

RIVERA SILVA, Manuel, *El procedimiento penal*, 25a. ed., México, Porrúa, 1998.

———, *Los delitos fiscales comentados*, México, Editorial Botas, 1949.

ROMÁN QUIROZ, Verónica, *La culpabilidad y la complejidad de su comprobación*, México, Porrúa, 2000.

ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, trad. de Joaquín Cuello Contreras, 9a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2016.

———, *Derecho penal, parte general*, trad. de Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal, Madrid, Civitas, 1997, t. I.

———, *Derecho penal,* parte general, reimpresión, t. I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, Madrid, Civitas, 2008.

———, *Evolución y modernas tendencias de la teoría del delito en Alemania*, trad. de Ontiveros Alonso, Miguel, 1ra. reimpresión, México, Ubijus, 2009.

———, "La problemática de la imputación objetiva", traducción de Enrique Casas Barquero, CPC, número 39, Madrid, 1989.

———, Política criminal y estructura del delito, (elementos del delito en base a la política criminal), trad. de Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malarée, España, editorial PPU, 1992.

———*, Teoría del tipo penal,* trad. de Enrique Bacigalupo, Argentina, Depalma, 1979.

———*,* POLAINO NAVARRETE, Miguel, y POLAINO-ORTS, Miguel, *Dogmática penal y política criminal. Cuestiones fundamentales para el nuevo sistema de justicia penal*, México, Editorial Flores, 2015.

———*,* "La problemática de la imputación objetiva", trad. de Enrique Casas Barquero, CPC, número 39, Madrid, 1989

SAINZ ALARCÓN, Jorge, "Marco constitucional de actuación de los Contribuyentes", *Revista El Foro,* México, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, octava época, t. III, 1990.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 8a. ed., México, Porrúa, 2011.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G., *Derecho Tributario,* 3a., ed., t. I, México, Cárdenas Editor, 2002.

SÁNCHEZ HERRERA, Esiquio Manuel, *La dogmática de la teoría del delito. Evolución científica del sistema del delito*, primera reimpresión, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2011.

SCHÜNEMANN, Bernd, "La función del principio de culpabilidad en el derecho penal preventivo", en Schünemann, Bernd y Silva Sánchez, Jesús María (coords.), *El sistema moderno del derecho penal: cuestiones fundamentales: estudios en honor de Claus Roxin en 50 aniversario*, Madrid, Tecnos, t. 1, 1991.

SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos, CANCIO MELIÁ, Manuel, "La reformulación de la tipicidad a través de la teoría de la imputación objetiva (estudio preliminar)", en Jakobs, Günther, *La imputación objetiva en derecho penal*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Madrid, Civitas, 1996.

TAPIA TOVAR, José, *La Evasión Fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, México, Porrúa, 2000.

Tratado sobre Derecho Aduanero, México, Fondo Editorial Confederación Patronal de la República Mexicana, 1978.

URBANO CASTRILLO, Eduardo de, voz "Delito", *Enciclopedia penal*, España, Editorial La Ley, 2011.

URBINA NANDAYAPA, Arturo, *Los delitos fiscales en México,* México, Sicco, 1997.

UROSA, Gerardo Armando, *Teoría de la ley y del delito*, prólogo de Moisés Moreno Hernández, México, Porrúa, 2006.

URZÚA MACÍAS, Efraín, *El derecho penal administrativo*, *Revista Criminalia*, enero de 1951.

VARELA, Lorena, *Dolo y error, una propuesta para una imputación auténticamente subjetiva*, Madrid, Bosch editor, 2016.

VELA TREVIÑO, Sergio, *Antijuridicidad y justificación*, tercera edición, México, Trillas,1990.

———*, Culpabilidad e inculpabilidad, teoría del delito*, 2a. ed, 4a. reimpresión, 2000, México.

VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ, Fernando, *Manual de Derecho Penal*, parte general, Bogotá, Themis, 2002.

VIVES ANTÓN, Tomás S., *Fundamentos del sistema penal, acción significativa y derechos constitucionales*, 2a. ed., Madrid, Tirant lo Blanch, 2011.

WELZEL, Hans, *El nuevo sistema del derecho penal. Una introducción a la doctrina de la acción finalista*, trad. y notas a la edición alemana de 1960 de José Cerezo Mir, Barcelona, Ariel, 1964.

WELZEL, Hans, *El nuevo sistema del Derecho penal. Una introducción a la doctrina de la acción finalista*, trad. y notas de José Cerezo Mir, reimpresión, Uruguay, editorial B de F, 2002.

WOLTER, Jürgen, "Imputación objetiva y personal a título de injusto", en Schüneman, Bernd (comp.), *El sistema moderno del derecho penal*, 2a. ed., Buenos Aires, Editorial B de F, 2012.

ZAMORA-PIERCE, Jesús, *El fraude*, 11a. ed., México, Porrúa, 2008.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Teoría del delito*, Buenos Aires, Ediar, 1971.

———*,* TENORIO TAGLE, Fernando; ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, *Manual de derecho penal mexicano, parte general*, México, Porrúa, 2013.

OBRAS GENERALES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985.

Código Fiscal de la Federación, 44a. ed., México, Porrúa, 1996.

Diccionario de la Real Academia Española, 23a. ed., Madrid, Espasa, octubre 2014,

Enciclopedia Jurídica Omeba, t. XV, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1971.