

733  
24

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



ESTUDIO DOGMATICO DEL TIPO DE DELITO  
DE DEFRAUDACION FISCAL

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
AGUSTIN M. RODRIGUEZ MENDOZA

México, D. F.

1987



## **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 está 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.

ESTUDIO DOGMATICO DEL TIPO DE DELITO DE  
DEFRAUDACION FISCAL

SUMARIO:

Consideraciones generales. 1. Breves antecedentes históricos. 2. Antecedentes legislativos. Estudio dogmático del tipo de delito de defraudación fiscal. 1. Concepto de defraudación fiscal. 2. Elementos positivos y negativos: A) Material u objetivo: Hecho. 1. Conducta, elemento del hecho. 2. Resultado: Elemento del hecho. 3. Nexo causal: Elemento del hecho. B) Clasificación de orden a la conducta y al resultado: 1. Clasificación en orden a la conducta. 2. Clasificación del delito en orden al resultado. C) Ausencia de conducta. D) Tipicidad. a).- Elementos típicos. I.- Presupuestos. II.- Elemento típico material. III. Bien jurídico protegido. VI.- Objeto material. V.- Sujeto activo. VI.- Sujeto Pasivo. VII.- Medios exigidos por el tipo. VIII.- Elementos normativos. IX.- Elemento subjetivo del injusto. b) Clasificación del delito en orden al tipo. E) Antipicidad. F) Antijuridicidad. G) Causas de licitud. H) Imputabilidad. I) Inimputabilidad. J) Culpabilidad. K) Inculpabilidad. L) Condiciones objetivas de punibilidad y su aspecto negativo. a) Condiciones objetivas de punibilidad. b) Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad. M) Punibilidad. N) Excusas absolutorias. Formas de aparición. A) Iter criminis. a) Fase interna. b) Fase externa. c) Tentativa inacabada, acabada e imposible. d) Consumación. Concurso de delitos. A) Ideal o formal. B) Real o material. Autoría y participación. A) Autor material o inmediato. B) Coautor. C) Autor mediato. D) Autor intelectual. E) Cómplice. F) Auxilio subsequens. Conclusiones.

## CONSIDERACIONES GENERALES

### 1.- BREVES ANTECEDENTES HISTORICOS.

#### Los aztecas:

En los pueblos indígenas mexicanos, que en esto no debieron diferenciarse de la mayor parte de los grupos primitivos, el tributo tuvo, seguramente, su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia colectiva. El desarrollo de tales oficios y servicios determinaría una fuerte división del trabajo social, de la que hubo de ser consecuencia la distinción y jerarquización de las clases, según la naturaleza de la función social realizada y su importancia; distinción y jerarquización que, a su vez tendrían como secuela obligada al sostenimiento de las clases superiores no productoras; pues dada la índole de la economía (natural), forzoso era que, habiendo clases distintas y siendo de rango superior, las económicamente débiles correspondiera el sostenimiento de éstas y de los servicios colectivos a las fuertemente fecundas según cuenta Motolinía.

Así pues, mediante los productores, labradores, artesanos y por extensión, los comerciantes, que formaron la clase inferior; esto es, el común de la casta laboral con la que serían sostenidos los magistrados, oficiales públicos gobernantes, sacerdotes, guerreros y la aristocracia, que constituyen la clase superior, y atendidos los servicios colectivos, las obras y trabajos que redundan en beneficio general.

En los tiempos inmediatamente anteriores a la conquista, aunque el tributo se muestra como exigencia arbitraria de los señores, pues todavía estaba erigido sobre la división de clases y conservaba su raíz funcional, tenía como destino el sostenimiento de las magistraturas y servicios.

La estructura concreta y particular de la institución prehispánica se dividía del modo siguiente:

a).- Los señores universales. Considerábase tales a los que tenían como vasallos a pueblos gobernados por otros señores. Señores universales más conocidos fueron los de México, Texcoco y Tlacopan. Los dos primeros sobre todo, tuvieron numerosos pueblos tributarios.

b).- Los señores particulares caciques. Los señores. Los señores universales- eran también particulares, y en este concepto recibían tributos de los pueblos que les estaban sujetos directamente.

c).- Los nobles principales. Ejercían magistraturas o estaban encargados del gobierno local de las estancias y barrios. Daban tributos aquellos que se hallaban bajo su dependencia; y en el caso, que parece haber sido frecuente, de tener asignadas tierras acudían con diversas prestaciones los terrazqueros.

d).- Las comunidades parcialidades y calpullis, o barrios mayores y menores.- Su tributo estaba destinado al sostenimiento de magistrados, funcionarios y satisfacer necesidades colectivas y servicios.

e).- Los templos. Mediante prestaciones especiales eran construidos y conservados sus edificios religiosos y sostenidos el culto y los sacerdotes.

f).- La milicia. Algunos pueblos impusieron cargas especiales para el sostenimiento de ejército y guerras.<sup>1</sup>

Héctor Corro Peralta expone: "Cobran innumerables tributos en especie o trabajo por medio de los calpixque; o bien, los pueblos entregaban directamente su tributo. Los habitantes del calpulli pagaban tributos en forma de trabajo personal a su jefe. Esta forma de tributo no era obligatoria, sino voluntaria, y formaba parte de sus costumbres. Los «causantes» recibían a cambio la protección del calpullec".<sup>2</sup>

Los aztecas comprendían la importancia de los tributos y mejoraban la técnica de su recolección.

---

1.- Cfr. José Miranda. Tributo Indígena en la Nueva España, pp. 24-26, Fondo de Cultura Económica, México, 1952.

2.- La Pobraza Fiscal de los Municipios en México, p. 33, Escuela Nacional de Economía, México 1968; además véase Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, p. 4, Editorial Cárdenas, México, 1980.

"Supeditados a la sociedad imperial verdaderamente urbana. Sin embargo toman- do la civilización en su conjunto, es claro que palidece la división entre rural y urbano cuando se comprende que lo segundo no puede existir sin lo primero. Toda - ciudad presupone una «tierra dentro» , más o menos rural. Esta combinación forma la «región simbiótica» , tan discutida hoy. Tenochtitlan continúa siendo el mun- do ceremonial y aristocrático, uniendo la teocracia al militarismo por necesidades económicas, situación hasta los lejanos días del pueblo olmeca. Desde entonces, - una minoría muy reducida ha regido los destinos de Mesoamérica. Como los olmecas, Tenochtitlan logra una magnífica cultura monumental que, pocos tal vez, como los - mayas clásicos, alcanzaron con brillo similar. El temperamento mexica combina un gran refinamiento con una brutalidad extrema cuando se trata de conquistar pueblos o de apaciguar con sacrificios a sus dioses. En poco menos de dos siglos los azte- cas alcanzaron un rápido desarrollo dando la forma de tribus divididas en cuatro - clases, hasta la integración de un imperio"<sup>3</sup>. Veamos cómo estaba organizado cuan- do alcanzó su apogeo antes de la llegada de los españoles.

El más alto puesto en la sociedad azteca lo ocupaba el hueytlatoani a quien - los españoles lo llamaron emperador, rey o soberano, que era el jefe supremo del - gobierno, la religión y el ejército. El cargo del hueytlatoani era vitalicio pero no hereditario, pues se hacía por elección en la que intervenían, como electores, los jefes de cada barrio o calpulli, y el común del pueblo, generalmente el cargo recaía en un miembro de la familia real, que resultaba ser hermano o hijo del empe- rador muerto. Ninguno era electo sino demostraba antes disposiciones para la gue- rra.

En torno al hueytlatoani, y sometidos a él, estaban los guerreros, los sacer- dotes y los nobles, y más abajo los comerciantes. La base de esta sociedad estaba formada por macehuales o plebeyos sobre quienes descansaban los trabajos más pesa- dos. Los mayeques eran los siervos que cultivaban las tierras ajenas y los tamemes quienes hacían las veces de bestias de carga.

---

3.- S.E.P. Colegio de México, Historia General de México p. 150, I, Dirección Gene- ral de la S.E.P. 1981.

Las funciones administrativas eran desempeñadas por un cihuacoatl, especie de virrey que vigilaba las actividades de hacienda, justicia y religión. Seguía una serie de oficiales del rey que desempeñaban diferentes cargos:

Tlatoani.- Señores que ordenaban, gobernadores de provincia y pueblos.

Patlacacatl.- Tesoreros en las ciudades sometidas.

Calpixques.- Recolectaban los tributos.

Calpulaques.- Jefes de los calpullis cuyos derechos defenderían.

Tecutli.- Nobles en general que gozaban en privilegios y desempeñaban diferentes cargos como el de mandar labrar la centera.

Eran nombrados mediante los siguientes requisitos: Deberían descender de familias nobles y distinguirse por méritos en la guerra o en el gobierno. Someterse a los sacerdotes para que les agujeraran la ternilla de la nariz, las orejas y el labio inferior con huesos de tigre y garras de águila.<sup>4</sup>

Administraba justicia una jerarquía de funcionarios especiales, al frente de los que se encontraban el cihuacoatl, que era al mismo tiempo jefe superior de los jueces y el jefe de los ejércitos mexicanos cuando concurrían a luchar con los demás pueblos aliados.

El rey elegía los jueces de entre los que habían sido alumnos del calmácac; - eran generalmente hombres de edad, experimentados y de suma moralidad.

La prevaricación de los jueces era castigada con la muerte. Los jueces empezaban a despachar desde muy temprano, se les llevaba la comida al lugar de las audiencias y después de un breve descanso, continuaban decidiendo negocios hasta poco antes de la puesta del sol. Los asuntos más graves los resolvía un tribunal superior que se reunía en un departamento del palacio llamado Tlacxitlan; y estaba formado al parecer, por ancianos representantes de los calpulli. Había además otro tribunal superior, compuesto de treinta jueces, encabezados por el rey.

Dependientemente de los jueces se encontraban empleados inferiores de policía

---

4.- Cfr. Elvira de Loredo y Jesús Sotero Inclán. Historia de México, pp. 206-207, Ediciones ARG-Méx., S.A. México, 1959.

para vigilar la ciudad y hacer cumplir las sentencias, de las dictadas por los jueces podía apelarse ante los tribunales superiores. Existían pintores de jeroglíficos que hacían el papel de escribanos como los de los tribunales españoles. Los pleitos por-difíciles que fueran deberían de sentenciarse en un plazo de ochenta días.<sup>5</sup>

" Los tributos dieron lugar a la administración fiscal en especie, la que alabada como sorprendente y eficaz por los conquistadores. Hubo una pirámide de cobros a cargo de los calpixqui, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos; la deshonradez de un calpixqui fue castigada con la muerte".<sup>6</sup> "A veces la pena capital fue combinada con la confiscación".<sup>7</sup>

Muchos de estos tributos se iban acumulando, y servían para pagar gastos públicos y para los gastos reales. En ocasiones el rey regalaba a los nobles, y a veces a todo el pueblo, algunos artículos como armaduras, camisas, huipiles, bragueros y otras prendas; mandaba guisar y regalaba comida: guajolotes, tortillas, carne de conejo, frijoles y otras viandas.

Otro factor económico de importancia lo constituye el comercio organizado a través del mercado o tianguis y de los pochtecas o comerciantes. En el mercado se vendían o intercambiaban los productos locales y los traídos de lejanos lugares por los comerciantes; habiendo mercados famosos a los que concurrían miles de gentes como el Tlatelolco, Tacuba y Tenochtitlan.

Sahagún, refiere, que el señor también cuidaba el tianquez, y de todas las co-

---

5.- Cfr. Alfonso Toro. Compendio de Historia de México, pp. 206-207, Ediciones ARG-Mex., S.A. México, 1959.

6.- Floris Margadant. Introducción a la Historia del Derecho, p. 23, Editorial Universitaria, México, 1971.

7.- Op. Cit., p. 26.

sas que en él se vendían por amor a la gente popular no ignorando al visitante que allí llegaban, para que nadie les hiciese fraude en el tianguis. Por esta razón — ponían por orden, todas las cosas que vendían, cada una en su lugar y elegían para esta causa oficiales, que se llamaban tianquizpan tlayacaque quienes ponían los precios de las cosas que se vendían y compraban.

Estaban en una parte del tianguis los que vendían el oro, la plata, piedras preciosas, plumas ricas de todo género, armas para la guerra y las rodelas. En otro sitio se acomodaban productos de el cacao y especias aromáticas. En otra dirección se ordenaban los que vendían mantas grandes, blancas o labradas, maxtles que entonces usaban los blancos; también allí mismo vendían las vestiduras para mujeres finamente acabadas, y también las mantas comunes que ellos llamaban cuachtli ayatl.

En realidad, en los mercados cada mercancía tenía su lugar fijo, y formaban los puestos especies de hileras o calles, vendiéndose joyas de oro, piedras preciosas, plumas multicolores, mantas, faldas de algodón, hilos y cuerdas, comidas, frutas y aun clavos.

A su vez el mercado se regía por una organización administrativa con sus funcionarios y sus reglamentos.<sup>8</sup> Pese a estas medidas se cometieron algunos delitos como el de falsificar su moneda (cacao), haciendo hábilmente un corte, extrayendo el interior para substituirlo por lodo.

La conquista no destruyó a la sociedad indígena. Existe al contrario, una continuidad entre lo precortésario y lo colonial. El enlace entre las dos sociedades se encarna en la sobrevivencia de la comunidad agraria y el sistema tributario que sobre ella descansa. Esta continuidad fue posible gracias a la existencia de elementos afines de la sociedad azteca y el imperio español, por otra parte el desarrollo de la economía de la República de los españoles no fue lo suficientemente dinámico, para impedir que la Corona y la Iglesia salvaran e incluso restauraran elementos afines del sistema despótico tributario azteca, dañados —

8.- Cfr. Piña Chan. Una Visión del México Prehispánico, pp. 229-230, Instituto de Investigaciones Históricas, UNAM., México, 1957.

por la conquista.

Cuando los españoles llegaron, los pueblos indígenas cuya economía se basaba en la agricultura sedentaria, tenían un régimen colectivo de la propiedad de la tierra. Pero en las zonas de dominio azteca, tarasco e incluso entre los tlaxcaltecas y los mayas, no se trataba ya de colectividades primitivas aun cuando no estaba desarrollada la propiedad privada de la tierra, existía la explotación; el producto excedente adoptaba la forma de tributo que iba a parar en manos del Estado y sus representantes, según relata Don Enrique Semo.<sup>9</sup>

"El tipo de economía que se desarrolló entre la gran propiedad privada colonial tomó formas desconocidas en el mundo prehispánico; en cambio la relación entre la Corona y las comunidades indígenas vino a ser continuación de los elementos tributarios de la sociedad precortesiana".<sup>10</sup>

En fin, el pueblo azteca fue muy inteligente desde el punto de vista político y económico; supo sobresalir de los demás pueblos de la región del centro de mesoamérica, de esto dan testimonio sus obras, edificios, esculturas, murales, cerámica etc., es lógico que hayan tenido un sistema muy favorable de tributos en especie y trabajo, para ser recordados en la historia como un pueblo bélico y estatuto.

## 2.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.

El delito de fraude nos dice Jiménez Huerta, es hoy la más frecuente y rutinante estrella de la constelación forjada por las defraudaciones legislativas, halláanse en las disposiciones estatuidas por los pueblos antiguos para tutelar la honestidad de las relaciones comerciales y evitar en ellas las alteraciones de calidades, pesas y medidas y la exigencia de un precio mayor del debido. El código del Manú castigaba al que vendía grano malo por bueno, cosa vil por fragante, cristal de roca colorado por piedra preciosa, hilo de algodón por hilo de seda, hierro

9.- Cfr. Historia del Capitalismo en México, p. 50, Ediciones Era, 1975.

10.- Op. Cit., pp. 64-65.

por plata, etc., el Código de Hammurabi sancionaba las falsificaciones de pesas y medidas; las leyes hebraicas a los comerciantes ávidos de abusar de los compradores necesitados; y el Corán, a los que se aprovechaban de las condiciones del comprador para venderle, o del vendedor para comprarle, a precio, respectivamente, mayor o menor del justo valor de la cosa o hacían de cualquier artificio dirigido a acrecentar el aparente valor de la mercancía. Falta, empero en todas estas legislaciones una noción técnica, un principio conceptual del fraude. Sólo por razones de oportunidad o necesidad y para ser posible la represión se previnieron casualísticamente los citados hechos fraudulentos e incluso<sup>11</sup>, además el "fortun" se presentaba cuando alguien obtenía dinero haciéndose pasar por acreedor, simulando la calidad del heredero, asumiéndose el nombre del procurador verdadero o fingiendo serlo, quien pedía dinero haciéndose pasar por pobre o quien en daño del vendedor entregaba al comprador un peso mayor al justo. El falsum fue aplicable a quien usaba el nombre ajeno, simulando determinada calidad personal para alcanzar provecho y a quien vendía con diversos contratos a dos personas la misma cosa. El stellion que era un animal dotado de colores imprecisos y favorables a los rayos del sol, se aplicaba a todos aquellos delitos cometidos en perjuicio de la propiedad ajena, que fluctuaban entre la falsedad y el hurto.<sup>12</sup>

La diferenciación entre fraude y otros delitos patrimoniales principió en el Derecho romano con la Lex Cornelia de Falsis, en que se reprimían las falsedades en los testamentos y en la moneda; posteriormente se agregaron numerosos casos de falsedad que constituían ofensas a la fé pública. Además en el stellionatus, se comprendieron fraudes los que no cabían dentro de los delitos de falsedad previstos como grebar una cosa ya grebada ocultando la primera afectación, la alteración de mercancías, la doble venta de una misma cosa, etc. En general se consideraba stellionato todo delito patrimonial que no pudiera ser considerado en otra cualificación delictiva,<sup>13</sup> viene siendo antecedente directo de nuestro fraude y que cada vez más fue diferenciándose del robo con violencia o rapiña. Como veremos en los derechos posteriores aun se encuentran entremezclados robo, fraude y abuso de

11.- Derecho penal Mexicano, p. 133, IV, Editorial Porrúa, S.A. México, 1984

12.- Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, p. 234, IV, Editorial Porrúa S.A., México, 1985.

13.- Cfr.- Francisco González de la Vega. Derecho Penal Mexicano. Los Delitos, p. 243, Editorial Porrúa S.A., México, 1985.

confianza. Ello es significativo si se toma en cuenta la situación peligrosa del robo violento durante la última parte de la época medieval, en las Leyes de Partidas se designaban no sólo penas pecuniarias, sino que para los casos de suma gravedad existían las corporales, incluyendo la pena capital; en los casos de suma gravedad existían las corporales, incluyendo la pena capital; en España se castigaban con dureza los delitos contra la propiedad y así encontramos en las disposiciones de Carlos I, Felipe II, y Felipe IV, que se estipulaba que los saltadores y bandidos podían ser impunemente muertos por cualquiera y había recompensa para quienes los entregaban muertos o vivos.

" De las Leyes de Partida pasaron directamente las disposiciones a las Leyes Españolas y a través de ellas a las nuestras; sin embargo, en el siglo pasado, aún se encontraban entremezclados en los derechos derivados del romano, los delitos patrimoniales".<sup>14</sup>

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social. 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 reglamenta en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. Aun cuando el contrabando implicaba defraudación fiscal como el tipo delictivo, - hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1591 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: Delitos, contravenciones y faltas. Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable. Las principales contravenciones eran: La defraudación (sin connivencia con los empleados

---

14.- Arroyo de Alva. Estudio Sociológico Sobre el Delito de Defraudación Fiscal. p. 49, Imprenta Universitaria, México, 1962.

suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.<sup>15</sup>

" En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades: a) Por infracciones simples y b) por infracciones con responsabilidad criminal. El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativas exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) Cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifiquen la defraudación fiscal contribuyen a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de defraudación. En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba."<sup>16</sup>

La figura del delito "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta la fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no existir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico. En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos, del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República ex

15.- Cfr. Hernández Esparza. El delito de Defraudación Fiscal, pp. 41-42, Ediciones Botas, México, 1962.

16.- Op. Cit., pp. 42-43.

presó que "las autoridades fiscales detendrán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fé del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país, se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes: 1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes. 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad. 3.- El fiscal declara fé en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes. 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos. 5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto. 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como consecuencia directa del punto 6º. de la anterior declaración de principios, se expidió la Ley penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, Tenia por objeto elevar a la categoría de delito, penando con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores; pues la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto, desde los primeros días de la independencia estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo, puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al parecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, buscaba tutelar el interés del Estado, encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelar en la nueva ley es el patrimonio del Estado: El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas, que ofendan al derecho del Estado respecto a los impuestos y contribuciones que van a engrasar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición

de una ley en la que tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco, - estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran - del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos: 1.- simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impus- tos. 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presenta- das para fines fiscales. 3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del pla- zo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los cau- santes por concepto de impuesto. 4.- Omitir la expedición de documentos en que con forme a las leyes fiscales debe cubrir su impuesto. 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio. - - 6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad. 7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a - impuesto. 8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesari- os para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con fal- sedad. 9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto - de rentas o ingresos gravados.

En este Código Penal mexicano en materia fiscal, se aplicaba una san- ción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía de dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad, la pe na fluctuaba de tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se ha- cía tomando en cuenta o defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejer- cicio fiscal, aún tratándose de impuestos distintos. Además, el juez estaba facul- tado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva pa- ra el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanan los crédi- tos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe hacer notar que esta ley adolecía de diversos defectos. Mucho de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el Capítulo Sexto del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el Título Sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo V, del Título mencionado.

En aquel Código Fiscal de la Federación, en el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto: la llamada "defraudación genérica". Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de los impuestos. Esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de derechos que el fisco estime lesivos a sus intereses.<sup>17</sup>

Asimismo se amplían los casos de defraudación específica modificando algunos de los anteriores y añadiendo nuevas figuras. Se estima como delito de defraudación: 1.- Simular un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de los impuestos. 2.- Declarar ante autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en declaraciones fiscales. 3.- No entregar a la autoridad fiscal las cantidades retenidas a los causantes por impuesto dentro del plazo legal. 4.- Omitir la expedición de documentos en

---

17.- Cfr.- Hernández Esperza. Op. Cit., pp. 44-47.

que debe cumplir e una obligación tributaria mediante el uso de estampillas o expa  
dir los documentos omitiendo total o parcialmente el pago del impuesto. 5.- Ocultar bienes o consignar un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio. 6.- Resistirse a proporcionar los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarlos con falsedad. 7.- Ocultar total o parcialmente la producción sujeta a impuestos, el monto de las ventas o los ingresos gravables. 8.- Negarse a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos comerciales o proporcionar los mismos con falsedad. 9.- Llevar dolosamente con distintos asientos o datos dos o más libros de contabilidad, autorizados o no. 10.- Hacer circular productos que deban llevar timbre sin éste, sea fabricante, importador, comerciante o expendedor el que lo haga circular. 11.- Destruir o semi destruir por acción u omisión voluntaria los libros de contabilidad. 12.- Sustituir o cambiar las páginas foliadas de los libros de contabilidad.

La penalidad se establece con una sanción 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 es superior a la suma citada. En el caso de no poder precisar la pena puede fluctuar de tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades para la fijación de la penalidad se hace con base en un mismo período fiscal, tratándose de impuestos iguales o diferentes.

Finalmente consignó el legislador un artículo en virtud del cual hace prácticamente nugatorio el proceso penal al admitir el sobreseimiento del proceso en dos casos: 1.- Pagando las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones; 2.- Celebrando convenio entre el inculcado y la Secretaría de Hacienda en que quede depurada su situación fiscal y garantizado el interés del fisco previamente a que formule conclusiones el Ministerio Público Federal. De esta manera puede al causante evitar la aplicación de la sanción penal, sufriendo cuando mucho la sanción administrativa.<sup>18</sup>

---

18.- Cfr. Op. Cit., pp. 49-50.

## ESTUDIO DOGMATICO DEL TIPO DE DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

### 1.- CONCEPTO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Dentro de la línea de los supuestos financieros que conducen al establecimiento de un impuesto, la política fiscal ocupa un lugar intermedio entre la política presupuestaria y la técnica fiscal. A priori, parecerá útil para precisar la noción de la política fiscal, estudiar los límites entre la ciencia y las dos disciplinas que la encuadran. Sin embargo un verdadero estudio es tan sólo necesario para delimitar la política fiscal frente a la política presupuestaria, puesto que la "técnica fiscal" es una noción que, junto a la política fiscal, no se presenta a ambigüedades.

Nosotros pensamos que el delito de defraudación fiscal se conforma también con estudios de Derecho Administrativo; y Derecho Económico; por ser una disciplina en donde se manejan los supuestos del Derecho Financiero.

La "técnica fiscal" consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto de su control y de su recaudación. Parte esta disciplina de conocimientos en materia de Derecho, de organización administrativa, de geografía económica y de contabilidad, que son obtenidos con certidumbre y cuya recta aplicación conduce forzosa mente a la solución deseada, una vez que las autoridades responsables de la política fiscal han definido las características generales de los impuestos a instaurar.

Por el contrario, "la determinación de las características generales del impuesto constituye una labor delicada. Los conocimientos en que deben fundarse los órganos encargado de la política fiscal son la economía política, la psicología e inclusive la filosofía política, disciplinas que no siempre brillan por sus certezas científicas. La existencia misma y la utilidad de las normas de política fiscal son frecuentemente desconocidas. Para un gran número de ciudadanos, el impuesto es un ingreso cuya forma regula libremente el Estado, y obtiene la condición de que el legislador debe, al establecerlo, escoger la modalidad menos moles-

ta y menos vejatoria para los particulares. Este deseo es legítimo, pero no debe dominar sobre los imperativos económicos o sociales que, presentando menos atractivos a primera vista, son, sin embargo primordiales para la satisfacción de los mismos intereses particulares".<sup>1</sup>

"Con la palabra «fraude» nos encontramos ya antes un problema inicial de terminología que caracteriza muy bien el aspecto apasionado de las controversias, esta palabra que tiene una significación muy grave desde el punto de vista moral, se emplea correctamente para designar el conjunto de maniobras que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer. Para ser escrupulosos habría que distinguir entre el simple error que no tiene que ver nada con el civismo fiscal o con la falta de éste, la evasión que consiste en el empleo voluntario de medios que no han sido previstos por los textos y, finalmente el - - fraude que se caracteriza por una falsa presentación de la verdad con el fin de escapar del impuesto".<sup>2</sup>

Nosotros entendemos por defraudación, la ocultación de las fases impositivas - en las cuales el Estado no percibe las contribuciones por la falta de veracidad de los agentes que están en el supuesto fiscal.

El artículo 108, del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo define el delito de defraudación; concepto que en lo esencial viene desde 1967 cambiando en algunas ocasiones, únicamente algunas palabras, sin quebrantar lo vertebral de la definición.

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.

De inmediato se nota que la fuente en que abrevia la definición es la del ar---

---

1.- Maurice Laure. Tratado de Política Fiscal, pp. 15-16, Editorial de Derecho financiero de Madrid, 1960.

2.- Op. Cit., pp. 412-413.

título 386, del Código Penal Federal que inspirado en el Código de 1871, establece: "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". El Código Fiscal recoge los elementos torales como son el engaño o el aprovecha--- miento del error y en lugar de referirse a hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido, consigna la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio con perjuicio del fisco federal. Con criterio amplio de interpretación, observamos que la defraudación fiscal cabe en el fraude tipificado en el Código Penal, pues la omisión del pago total o parcial de las contribuciones entrañaría hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del fisco equivale a alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, ahora ya se cuenta - una definición más precisa (la del Código Fiscal de la Federación) en la que se da claridad a las omisiones contributivas o beneficios que pueda obtener el infractor. En la definición podemos encontrar los siguientes elementos:

- a) Uno formativo o de carácter, constituido por el engaño o aprovechamiento del - error;
- b) Otro teleológico ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contri--- bución, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; y
- c) Una relación de causalidad entre los dos elementos señalados.<sup>3</sup>

Estimamos que el delito de defraudación fiscal viene a constituir un delito - especial en base a lo estipulado en el artículo 6º, del Código Penal que preceptúa que "cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley espe--- cial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplica--- rán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Códig--- o y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo".<sup>4</sup> (artículo 6º, primer párra--- fo).

## 2. ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS:

---

- 3.- Cfr.- Manuel Rivera Silva. Derecho Penal Fiscal, pp. 119-120, Editorial Porrúa S.A., México, 1987.
- 4.- Código Penal para el D.F., Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

A) MATERIAL U OBJETIVO: HECHO.

Se ha intentado formular una noción del delito en sí, de tipo filosófico que sirva en todos los tiempos y en todos los países para determinar si un hecho es o no delictivo. "Tales tentativas han sido estériles, pues hallándose la noción del delito en íntima conexión con la vida social y jurídica de cada pueblo y cada siglo, aquella ha de seguir forzosamente los cambios de éstas, y por consiguiente es muy posible que lo penado ayer como delito se considere hoy como lícito y viceversa".<sup>5</sup>

Con relación a los elementos del delito Porte Petit considera, que "elemento, del latín elementum, significa fundamento, todo principio físico que entra en la composición de un cuerpo sirviéndole de base al mismo tiempo que concurre a formar lo",<sup>6</sup> y evidentemente el delito de defraudación fiscal va a contener los elementos esenciales generales o genéricos, comunes a todos los delitos, los cuales se han entendido como, "el componente indispensable para integrar el delito en general"<sup>7</sup> y los elementos esenciales especiales que son aquellas" que requiere la figura delictiva; elemento que cambian de una a otra figura de delito, imprimiéndole un sello particular"<sup>8</sup>

"Se emplean para expresar el elemento material del delito, los términos: acción, acto, acaecimiento o acontecimiento, mutación en el mundo exterior, hecho, o bien conducta"<sup>9</sup>

Es de interés resolver, si el delito de defraudación fiscal es un delito de resultado jurídico y material, así al hablar de este primer elemento del delito de acuerdo a la prelación lógica que existe entre los mismos, aceptamos la opinión de Porte Petit quien sobre el particular anota: "Nosotros pensamos que no es la conducta únicamente, como muchos expresan, sino también el hecho, elemento objeto del delito, según la descripción del tipo, dando lugar este punto de vista a la clasi-

5.- Cuello Calón Eugenio, Derecho Penal, p. 276 I, Boch, Casa Editorial, Barcelona, 1953.

6.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, p. 267, Editorial Porrúa - S.A., México, 1965.

7.- Op. Cit., p. 271.

8.- Op. Cit., p. 272.

9.- Op. Cit., p. 289.

ficación de los delitos de mera conducta y de resultado material",<sup>10</sup> y más adelante agrega, que "consideremos preferible las voces conducta o hecho, según los casos.- El término conducta es adecuado para abarcar la acción y omisión, pero nada más. - Es decir, dentro de la conducta no puede quedar incluido el hecho, que como expon-dremos más adelante, se forma por la concurrencia de la conducta (acción u omisión) del resultado material y de la relación de causalidad".<sup>11</sup> Para emplear en lo suce-sivo cualesquiera de los términos "conducta" o "hecho", es menester resolver como-al inicio establecimos, si el delito de defraudación fiscal contiene un resultado-jurídico o jurídico y material. Para dar respuesta a la interrogante planteada, y toda vez que el indicado delito tiene una gran semejanza con el delito de fraude -tipificado en el artículo 386, del Código Penal, nos serán de utilidad los pocos -estudios que se han realizado con relación al mismo. Así Jiménez Huerta nos dice,- "el delito de fraude es un delito material o de resultado, pues su intagración con-ceptual presupone el desplazamiento o la disminución patrimonial que implica el -acto de disposición".<sup>12</sup>

Pavón Vasconcelos manifiesta a este respecto, que "en esta figura delictuosa- el tipo requiere, necesariamente, un resultado material".<sup>13</sup> Hernández Esparza ano-ta, "resultado material no existe en el caso del fraude al fisco por no haber pro-piamente una mutación en el mundo exterior, sea física, psíquica o fisiológicamen-te".<sup>14</sup>

Por nuestra parte creemos que el delito de defraudación fiscal es un delito- de resultado material, consistiendo ésta, en una mutación en el mundo exterior de-naturaleza económica, por lo cual nos servimos del término "hecho", para describir el elemento material, puesto que el primero viene a constituir una hipótesis del -segundo, siendo los elementos del hecho una conducta, un resultado y un nexo cau-sal entre la primera y el segundo.

10.- Op. Cit., p. 287.

11.- Op. Cit., p. 293.

12.- Derecho Penal Mexicano Parte Especial, p. 143, IV, Editorial Porrúa S.A., México, 1964.

13.- Comentarios de Derecho Penal. Parte Especial. Robo, abuso de confianza y fraude genérico simple. p. 144. Editorial Jurídica Mexicana, México, 1964.

14.- El Delito de Defraudación Fiscal, Op. Cit., p. 91.

Conducta: Elemento del Hecho.

La conducta consiste según Porte Petit en "un hacer voluntario o un no hacer voluntario (culpa)",<sup>15</sup> y para nosotros en una actividad o inactividad voluntarias; conducta que en el delito de defraudación fiscal abarcará varias hipótesis, como son:

Defraudación fiscal en perjuicio del fisco federal con:

- a) Uso de engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- b) Uso de engaños para obtener un beneficio indebido.
- c) Aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- d) Aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.
- e) Uso de engaños más aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- f) Uso de engaños más aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.

Análisis de cada una de las hipótesis de conducta idóneas para llevar a cabo el delito de defraudación fiscal:

- a) Uso de engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Por lo que respecta a la hipótesis transcrita la realización del delito de defraudación fiscal por el medio indicado, consiste en hacer y en un no hacer es decir, un delito de conducta plural. Dentro de la clasificación de los delitos en orden a la conducta, la presente hipótesis comprende lo que conoce la doctrina como "delitos mixtos: De acción y de omisión o de hecho complejo". Delitos éstos, que -

---

15.- Porte Petit, Apuntamientos, Op. Cit., p. 295.

al decir de Porte Petit, "son aquellos en los que en el tipo se exige un hacer y un no hacer";<sup>16</sup> por su parte Castellanos Tena citando a Soler, expresa, que "delitos complejos son aquellos en los cuales la figura jurídica consta de la unificación de dos infracciones, cuya fusión de nacimiento a una figura delictiva nueva, superior en su gravedad, a las que componen, tomadas aisladamente",<sup>17</sup> y Pavón Vas concellos manifiesta, que "en estos delitos la conducta del sujeto se integra tanto con una acción como con una omisión, tratándose en consecuencia de una conducta mixta por cuanto se expresa en dos formas, ambas cooperantes".<sup>18</sup>

Nosotros decimos que estamos en presencia de un delito mixto de acción y omisión o de conducta plural, en virtud de que para que se integre el tipo se requiere de una acción en relación al uso de engaños, término éste, que se estudiará cuando se habla de los elementos del tipo, por ser un medio determinado por el propio tipo, con el que se debe llevar a cabo la conducta delictiva, llenando el núcleo del tipo. Asimismo la hipótesis que analizamos requiere de una omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión, por parte del sujeto activo del delito, y que consiste en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución. Violándose en consecuencia, una norma prohibitiva con relación a la acción, en virtud de requerirse un deber jurídico de abstenerse, y con relación a la omisión impropia se violan dos normas, una preceptiva, debe de obrar y otra prohibitiva por lo que hace a la causación del resultado deber jurídico de abstenerse, que en el delito de defraudación fiscal es de índole económico.

b) Uso de engaños para obtener un beneficio indebido.

En la presente hipótesis, la conducta para defraudar al Fisco Federal se puede llevar a cabo por medio de una acción, la cual consiste en un movimiento corporal voluntario tendiente a engañar al sujeto pasivo del delito y, obtener un beneficio como resultado de dicho engaño; es decir, compartimos el criterio sostenido por Jiménez Huerta quien expresa, que el elemento teleológico es parte de la acción

16.- Op. Cit., p. 373.

17.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. p. 141, Editorial Porrúa S.A., - México, 1982.

18.- Manual de Derecho Penal Mexicano, p. 225, Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

y en el presente caso consiste en obtener dicho beneficio indebido, el cual se debe interpretar, en todo caso, que es de naturaleza económica.

Se viola sólo una norma prohibitiva, pues se tenía el deber jurídico de abstenerse, de omitir la acción para no producir el resultado.

c) Aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

En la hipótesis en estudio se ha sostenido por Pavón Vasconcelos, que "el aprovechamiento de error, como medio comisivo, por lo común implica también actividad, comprendiendo ésta todos los actos realizados por el sujeto para reforzar el estado subjetivo de la víctima, más igualmente, como lo hemos dejado anotado, puede consistir en una inactividad para llegar a la obtención de la cosa o del lucro indebido",<sup>19</sup> y Jiménez Huerta nos dice, que es "medio idóneo de comisión del delito de fraude, aprovecharse del error en que se halla el sujeto pasivo",<sup>20</sup> agregando más adelante, "encierra un comportamiento engañoso, habida cuenta de que el agente despliega sobre el sujeto pasivo una actividad positiva de naturaleza capciosa y falaz para reforzar el error en que éste se halla inmerso e impedir que salga de la situación irreal en que se encuentra sumido".<sup>21</sup>

El aprovechamiento del error constituye una conducta omisiva, habida cuenta de que el agente asume una actitud de inacción con relación al error en que se encuentra el sujeto pasivo; ya que en el momento en que se refuerza esa concepción falsa que sobre la realidad tiene el mencionado sujeto pasivo, se hace uso del otro medio comisivo, esto es, del engaño dado que no se saca del error al pasivo.

Es decir, el aprovechamiento del error constituye una conducta omisiva, un no hacer o inactividad, siendo de la misma naturaleza la posterior conducta pero que lleva aparejado un resultado, omitir el pago de la contribución. Constituye por lo

19.- Comentarios de Derecho Penal. Parte Especial. Robo abuso de Confianza y fraude genérico Simple p. 151. Editorial Jurídico Mexicana, México, 1964.

20.- Derecho Penal Ob. Cit., p. 190, IV.

21.- Op. Cit., p. 190, IV.

anterior, esta hipótesis, un delito de doble conducta, consistentes ambas en una - doble omisión, la segunda más propiamente comisión por omisión, violándose en consecuencia con relación a la primera omisión una norma preceptiva (deber jurídico - de obrar), y con relación a la segunda una norma preceptiva por lo que se hace a - la propia omisión y una prohibitiva de causación del resultado, es decir, en la segunda omisión (omitir el pago de alguna contribución), consecuentemente le debemos denominar comisión por omisión en virtud del resultado de carácter económico que - lleva aparejado.

d) Aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.

Consideramos que aquí, estamos en presencia de una comisión por omisión, omisión impropia o resultado material por omisión, en razón de que como hemos dicho - líneas arriba, el aprovechamiento del error por parte del activo consiste en una - omisión o inactividad voluntaria, para no sacar al pasivo de la falsa concepción - de las cosas que tiene y así obtener el beneficio indebido, habida cuenta de que - lo que consideramos como lucro ilícito o antijurídico, viene a constituir el resultado de su inactividad.

Resultando que, por tratarse de un delito de resultado material por omisión - en esta hipótesis se viola una norma preceptiva por que se tiene el deber jurídico de obrar y una norma prohibitiva ya que se tiene el deber jurídico de abstenerse, y existir un deber jurídico de abstenerse de producir el resultado.

e) Uso de engaños más aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Esta hipótesis nos presenta un delito de acción y de doble omisión, puesto - que requiere de una acción o actividad voluntaria -uso de engaños-, una omisión o inactividad voluntaria -aprovechamiento de errores-, y por último una omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión, en virtud de que la inactividad -omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución-, lleva - aparejado un resultado material de naturaleza económica. Con relación a la acción se viola una norma prohibitiva, por lo que hace a la primera omisión una norma preceptiva o mandamiento de obrar y en la segunda omisión, dos normas, una preceptiva y otra prohibitiva debido a la causación del resultado.

f) Uso de engaños más aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.

Se trata, de un delito mixto de acción y de omisión, es decir esta hipótesis requiere un hacer voluntario y una inactividad voluntaria.

Acción con relación al uso de engaños y omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión, por lo que hace al aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido, en razón de requerir un mutamiento en el mundo exterior de naturaleza económica.

Violándose con relación a la acción una norma prohibitiva y por lo que hace a la omisión, dos normas, una preceptiva y otra prohibitiva en virtud al resultado.

Resultado: Elemento del Hecho.

El delito de defraudación fiscal es un delito de resultado material. Se ha expresado que el resultado material en los delitos puede consistir en general en "la modificación del mundo exterior que puede ser física, anatómica, fisiológica, psíquica o económica".<sup>22</sup> Respecto al resultado en el delito de defraudación fiscal se manifestará en un mutamiento en el mundo exterior de naturaleza económica, por operar una disminución en el activo patrimonial del sujeto pasivo -fisco federal-, ya sea por omitir el pago de las contribuciones el activo, o bien por obtener éste un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Nexo causal: Elemento del Hecho.

No basta para integrar el hecho que exista la conducta y el resultado, sino además es preciso que entre la una y el otro exista un nexo de causalidad, de manera que si el resultado -disminución del activo patrimonial del pasivo-, no es consecuencia de la acción u omisión del sujeto activo, no puede hablarse del Hecho

---

22.- Porte Petit. Apuntemientos, Op. Cit., p. 327.

hipótesis del Elemento Material.

Ahora bien, con relación al nexo causal se han elaborado un gran número de teorías, de las cuales las correctas a nuestro criterio son: la teoría de la equivalencia de las condiciones y la teoría de la causación adecuada.

La teoría de la equivalencia de las condiciones arranca desde Stuart Mill, - siendo su defensor más connotado V. Buri, esta teoría consiste en que el conjunto de todas las condiciones o dicho de otra manera la suma de todas ellas, son causa del resultado; mientras que la teoría de la causación adecuada, que fue formulada por V. Bar, consiste en que causa sólo es aquella "apropiada para producir normalmente el resultado"<sup>23</sup>, teoría que es derivada de la equivalencia de las condiciones, sólo que la limita a la causa más apropiada como productora del resultado y al hacer ésto, toma en cuenta las concausas que concurren dándoles relevancia, las cuales pueden ser preexistentes, concomitantes o simultáneas y subsiguientes, buscando no llegar, como lo hace la teoría de la equivalencia de las condiciones, a verdaderos absurdos.

Expuestos los aspectos generales de estas dos teorías, debemos concluir, diciendo que, si suprimimos mentalmente la conducta del sujeto, esto es, la adecuada para la producción del segundo (resultado).

## B) CLASIFICACION EN ORDEN A LA CONDUCTA Y AL RESULTADO

### 1. Clasificación en orden a la conducta.

La clasificación debe ser hecha con relación a cada una de las hipótesis comprendidas de la definición legal.

a) Uso de engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

---

23.- Op. Cit., p. 349.

Es un delito mixto, de acción y omisión porque implica un hacer voluntario - (engañar) y un no hacer voluntario (omitir pagar).

Es un delito unisubsistente o plurisubsistente en referencia a la acción, ya se que se necesite de un sólo acto o de varios para engañar.

Es un delito unisubsistente con base a la omisión (omitir el pago), dado que por su naturaleza la misma no es fraccionable en actos.

b) Uso de engaños para obtener un beneficio indebido.

Es un delito de acción (engañar).

Es unisubsistente, según sea necesario un sólo o varios actos para engañar y a virtud de éstos obtener un beneficio indebido.

Plurisubsistente, cuando la acción se fracciona en varios actos para engañar y obtener el beneficio indebido.

c) Aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna - contribución.

Es un delito de doble conducta, ambas del mismo género, es decir, omisivas.

1ª. Omisión (aprovechamiento de errores).

2ª. Omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión - (omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución).

d) Aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.

Es un delito de omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión.

El resultado material por omisión requiere una inactividad (aprovecharse del error) y un resultado (beneficio indebido).

e) Uso de engaños más aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Es un delito de conducta plural de acción y de doble omisión, por cuanto se requiere una actividad, (engañar) una omisión simple (aprovechamiento de error), y una omisión impropia, comisión por omisión o resultado material por omisión (omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución).

Unisubsistente, cuando se necesite sólo un acto para engañar.

Plurisubsistente, cuando se necesiten varios actos que constituyen una acción para engañar.

Con relación a las omisiones:

Es un delito unisubsistente siempre, en virtud de la naturaleza de ésta, no pueda fraccionarse en actos.

f) Uso de engaños más aprovechamientos de errores para obtener un beneficio indebido.

Es un delito de conducta plural o de hecho complejo, de acción y resultado material por omisión.

De acción (uso de engaños y de resultado material por omisión) y una doble omisión (aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido).

En referencia a la acción:

Unisubsistente, cuando un acto basta para engañar.

Plurisubsistente, cuando se necesiten varios actos para engañar al pasivo.

## 2. Clasificación del delito de orden al resultado.

a) Es un delito de daño o lesión, porque lesiona el bien jurídico protegido por el

delito de defraudación fiscal, el cual lo constituye el activo patrimonial del -  
fisco federal, tanto cuando no se paga la contribución o, bien cuando se obtiene-  
un beneficio indebido.

Con relación a los delitos de daño o lesión se ha dicho, que lesionan subs-  
tancialmente los bienes e intereses jurídicos las conductas que destruyen o dismi-  
nuyen sus asencias y, que "lesionan potencialmente los bienes o intereses jurídi-  
cos las conductas que los ponen en peligro por llevar en sí la probabilidad de -  
destruirlos o dañarlos"<sup>24</sup> (peligro), el delito de lesión es aquel, que "lesiona -  
el bien protegido por la ley"<sup>25</sup>, y Pavón Vasconcelos al citar a Federico Puig Peña,  
ha expresado, que "los alemanes a partir de Binding, distinguen perfectamente los  
delitos de lesión o de peligro. De lesión, son los que una vez consumados ocasion-  
nan un daño directo y efectivo en el bien jurídico protegido. Estos son la mayo-  
ría de los delitos sancionados en el Código. Los de peligro son aquellos que no -  
causan un daño efectivo y directo en los bienes jurídicamente protegidos"<sup>26</sup>, pero-  
que crean para la misma una situación de peligro así Castellanos Jena al hablar -  
de los delitos de lesión y de peligro nos dice, que "los primeros, consumados cau-  
sen un daño directo y efectivo en intereses jurídicamente protegidos por la norma  
violada, como el homicidio, el fraude, etc. los segundos no causan daño directo a  
tales intereses, pero los pone en peligro, como en el abandono de personas o en -  
la omisión de auxilio".<sup>27</sup>

b) De resultado material.

Nosotros afirmamos al hablar del elemento material y justificar el empleo -  
del término hecho como una de las hipótesis de que se compone dicho elemento, que  
el delito de defraudación fiscal, es un delito de resultado material por cuanto -  
comprende una mutación en el mundo exterior de naturaleza económica; por otra par-  
te los que consideran que todos los delitos tienen resultado, el cual consiste para  
ellos en uno típico, deben concluir como lo hacemos, que entonces en nuestro deli-

24.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 238, I. Editorial Porrúa,  
S.A., México, 1980.

25.- Porte Petit. Robo Simple, p. 22, Editorial Porrúa, S.A., México, 1984.

26.- Manual, Op. Cit., p. 237.

27.- Lineamientos, Op. Cit., p. 137.

to a estudio el resultado será típico y material.

c) Instantáneo.

Es instantáneo el delito de defraudación fiscal, pues tan pronto se consuma - se agota ésta, al quedar integrados todos sus elementos constitutivos.

Así el Código Penal para el Distrito Federal contiene actualmente, con las reformas de 1984, en su artículo 7º la definición de delito instantáneo al disponer el indicado precepto, que: "El delito instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se ha realizado todos sus elementos constitutivos", definición de las reformas de 1984, que está a la altura de los mejores códigos penales del mundo, y aún más, en algunos puntos los superan con mucho.

C) AUSENCIA DE CONDUCTA.

Pensamos que para que se presente el aspecto negativo de la conducta, elemento del hecho, siendo una de las hipótesis del elemento material, es menester que - falta la voluntad y, dados los medios por los que se debe llevar a cabo el núcleo del tipo. La actitud mentirosa supone plena conciencia de parte del sujeto activo, que no concurre en ninguna de las conocidas hipótesis de ausencia de conducta,<sup>28</sup> - creemos con base a lo anterior que no pueden presentarse las hipótesis de ausencia de conducta, como sería fuerza física o vis absoluta, vis mayor o fuerza mayor, movimientos reflejos, etc.

El Código Penal para el Distrito Federal, con la reforma realizada a la Fracción I del artículo 15, y publicada en el Diario Oficial de la Federación el día - 23 de diciembre de 1985, dispone, que "son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal: I.- Incurrir el agente de actividad o inactividad involuntarias"; postura actual de nuestro ordenamiento punitivo, que merece elogios, pues no se pudo redactar fórmula más precisa en la que se caracterizara la naturaleza de la ausencia de conducta, esto es, cuando en el comportamiento (acción u omisión) falta la voluntad. Redacción de la fracción I del artículo 15, del Código Penal en donde pue

---

28.- Cfr. Pavón Vasconcelos. Parte Especial, Op. Cit., p. 152.

den tener cabida, todas las hipótesis de ausencia de conducta que señala la doctrina, tales como la fuerza física, los movimientos reflejos, los movimientos automáticos, etc.

#### D) TIPICIDAD

Habrá tipicidad en cuanto llave a cabo el agente activo, el encuadramiento de su conducta a todos y cada uno de los elementos que sean indispensables para la integración de la misma; no decimos, adecuación de la conducta al tipo porque la conducta es sólo uno de los diferentes elementos típicos; tampoco hablamos de adecuación de la conducta a todos y cada uno de los elementos descritos por el tipo, porque en este caso el delito de defraudación fiscal es un tipo de hipótesis de hecho alternativo, es decir, no es necesario que se llenen todos los elementos típicos para que haya tipicidad.

#### e) ELEMENTOS TIPIICOS.

##### I. Presupuestos.

Bien es sabido que los presupuestos se dividen en presupuestos del delito y de la conducta o hecho, siendo los primeros "aquellos antecedentes jurídicos, previos a la realización de la conducta o hecho descritos por el tipo, y de cuya existencia depende el título o denominación del delito respectivo",<sup>29</sup> dividiéndose éstos en generales, ejm. el instrumento del delito, los sujetos, la norma, la imputabilidad, el bien jurídico; y especiales que son los propios de cada delito en particular.

---

29.- Porta Petit. Apuntamiento, Op. Cit., p. 258.

Ahora bien, los segundos (presupuestos de la conducta o hecho), son "aquellos antecedentes jurídicos o materiales previos y necesarios para que pueda realizarse la conducta o hecho típicos".<sup>30</sup>

Nosotros aceptaremos los presupuestos del delito especiales. En el delito de defraudación fiscal, encontremos que dicho presupuesto se puede requerir a veces, y constituye la relación jurídica establecida entre el fisco federal y la persona física o moral obligada a satisfacer el pago de la contribución; pues cuando el sujeto activo del delito obtiene un lucro indebido es perjuicio de la hacienda Pública puede no existir dicha relación jurídica de acreedor (fisco) y pagador (persona física o moral), aunque no siempre sería indispensable el presupuesto jurídico.

La relación jurídica acreedor y deudor la encontramos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en el que se preceptúa que "son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes",<sup>31</sup> y el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación determina, que "las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados Extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No queden comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a

---

30.- Op. Cit., p. 261.

31.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa S.A., México, 1987.

pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes".<sup>32</sup>

Y si aceptáramos los presupuestos de la conducta o hecho; los cuales se dividen como hemos dicho en jurídicos y materiales, aplicables en este caso los presupuestos jurídicos, se conformaría en la relación existente entre el Fisco Federal como acreedor y el sujeto activo del delito pagador del impuesto, pudiendo ser esta última una persona física o moral, según lo establecido en el artículo 31, Fracción IV de la Constitución y en el 1º del Código Fiscal de la Federación.

## II. Elemento típico material.

El hecho forma parte del tipo, y viene a constituir un elemento del mencionado tipo, "originándose los delitos de mera conducta a los de resultados material"<sup>33</sup>, este elemento típico ya fue estudiado, Cfr. Elemento Material de este trabajo.

## III. Bien Jurídico Protegido.

Se ha dicho que el fraude, puede ser lesionado tanto los derechos reales como derechos de crédito,<sup>34</sup> y que la "objetividad jurídica protegida en el delito de fraude es el patrimonio".<sup>35</sup> Así Antonio de P. Moreno anota, que "el interés jurídico protegido por los delitos comprendidos en el Título es el patrimonio de las personas dentro del amplio concepto expresado"<sup>36</sup>, respecto al patrimonio se ha dicho - por Soler, citado por Porte Petit, que mantenemos el título de los delitos contra la propiedad, pues siempre hemos creído equivocada la moderna tendencia a substituir esa designación por la expresión "patrimonio". El "patrimonio" es un bien jurídico, pues cuando se diga que es el conjunto de bienes "forma un todo jurídico, - una universalidad de derecho, que no puede ser dividida sino en partes alícuotas", (Código Civil, 231, nota), lo cual ocurre por que dentro de él para fijar su monto, es forzoso contar las deudas. Lo que la ley penal proteja no es una abstracción, -

32.- Código Fiscal de la Federación. Editorial Olgún, México, 1987.

33.- Porte Petit. Apuntamientos Op. Cit. P. 432.

34.- Pavón Vasconcelos. Parte Especial, Op. Cit., p. 19.

35.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 141, IV.

36.- Curso de Derecho Penal Mexicano. Parte Especial, p. 32 Editorial Jus. México, 1944.

sino la propiedad del titular del patrimonio sobre todos y cada uno de los bienes que lo integran. El delito, pues, no ha sido cometido contra el patrimonio, sino contra el derecho de propiedad directamente referido a una cosa y no a un valor fungible con ella <sup>37</sup>. Por nuestra parte consideramos que el bien jurídico protegido es aquella parte del activo patrimonial del Fisco Federal proveniente en las contribuciones o de los ingresos que pudiera obtener con motivo del beneficio indebido logrado por el particular sujeto activo, en perjuicio del indicado sujeto pasivo.

#### IV. Objeto Material.

El objeto material de todo delito viene a ser la persona o cosa sobre la cual recae la conducta o hecho criminoso, por lo cual se ha dicho, que "por lo regular el sujeto pasivo del delito es diferente al objeto material del mismo, como en el robo; sin embargo, en algunos casos el sujeto pasivo se identifica con el objeto material, como sucede en la violación, el estupro, atentados al pudor, homicidio, lesiones, etc". <sup>38</sup>

En el delito de defraudación fiscal el objeto material coincide con el sujeto pasivo de este delito, o sea, es el fisco federal, pues es sobre quien recae la conducta o hecho delictuoso.

#### V. Sujeto Activo.

¿ Quién es sujeto activo en el delito de defraudación fiscal?

Indudablemente que el sujeto activo del delito lo será el sujeto pasivo de la obligación fiscal siendo "la persona que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal", <sup>39</sup> es decir, "no siempre a la persona a

37.- Cfr. Robo simple, Op. Cit., p. 26.

38.- Porte Petit. Apuntemientos, Op. Cit., p. 442.

39.- Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal, p. 135. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. México, 1983.

quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace",<sup>40</sup> ej. traslación del tributo; - "donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona quien incide el tributo debido a la traslación del mismo",<sup>41</sup> - esto es, el primero es el contribuyente según la ley y el segundo es el que efectivamente paga el tributo generado por la primera, pues en el derecho fiscal con frecuencia pasa que la responsabilidad del pago recae sobre otra distinta.<sup>42</sup>

Por otra parte, "el motivo para atribuir a un tercero ajeno a la realidad fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de una persona; del incumplimiento de una obligación legal",<sup>43</sup> como ejemplo tenemos, el pago que está obligado a efectuar el representante de un menor cuando las contribuciones son causadas por ésta o, el patrón respecto a los trabajadores que tiene.

No sólo pueden ser sujetos activos del delito de defraudación fiscal las personas físicas, pues como se ha establecido " las unidades económicas son capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puede reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal"<sup>44</sup> y en derecho Penal, de sujetos activos del delito a estudio, pero sólo en este derecho sustantivo porque el adjetivo, no encontramos en materia procesal disposición alguna para hacer responsable de un delito, a una persona moral.

El sujeto activo del delito, lo será el contribuyente persona física o moral con deuda propia y responsabilidades en el pago para con el fisco federal; persona física o moral con deuda con carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa de pago del fisco federal, es decir, aquellas que "pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero";<sup>45</sup> persona física o moral por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente so-

40.- Op. Cit., p. 135.  
41.- Op. Cit., p. 135.  
42.- Cfr. Op. Cit., p. 135.  
43.- Op. Cit., p. 136.  
44.- Op. Cit., p. 135.  
45.- Op. Cit., p. 132.

lideria, "es el caso de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que la corresponde";<sup>46</sup> la persona física o moral por deuda ajena a favor del fisco federal con responsabilidad substituta, "es el caso de los substitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley";<sup>47</sup> persona física o moral por deuda ajena a favor del fisco federal con responsabilidad solidaria, "es el caso de determinados funcionarios a quienes la ley impone ciertas obligaciones de derecho y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio del fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisface el tributo causado";<sup>48</sup> persona física o moral por deuda ajena con responsabilidad objetiva, "es el caso de las personas que adquieran bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva, por ejemplo, la adquisición de un inmueble con deudas pendientes por concepto de impuesto predial o territorial".<sup>49</sup>

Con relación al sujeto activo del delito de defraudación fiscal podemos desprender las siguientes hipótesis de las personas que pueden fungir como tales:

- 1.- Persona física o moral contribuyente con deuda y con responsabilidad en el pago.
- 2.- Persona física o moral con deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa de pago.
- 3.- Persona física o moral por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.
- 4.- Persona física o moral por deuda ajena a favor del fisco federal con responsabilidad substituta.
- 5.- Persona física o moral por deuda ajena a favor del fisco federal con responsabilidad solidaria.

---

46.- Op. Cit., p. 138.

47.- Op. Cit., p. 138.

48.- Op. Cit., p. 138.

49.- Op. Cit., p. 138.

6.- Persona física o moral por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

7.- Persona física o moral sin calidad alguna que obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

#### Calidad del sujeto activo.

En cuanto a la calidad del sujeto activo se clasifican en propio, especial o exclusivo es decir, son aquellos delitos "que pueden ser cometidos por personas determinadas, en razón de las propiedades jurídicas o naturales".<sup>50</sup>

El delito es propio, especial o exclusivo, sólo respecto a las seis primeras hipótesis planteadas de las personas que pueden ser sujeto activo en este delito, en virtud de las propiedades o calidades jurídicas que deben poseer; calidad que está establecida por el artículo 31, fracción IV de la Constitución del País y por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, o bien determinada dicha calidad por leyes fiscales diferentes del Código Fiscal.

Y respecto a la hipótesis número 7, es un delito común o indiferente, pues cualquier persona puede obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En cuanto al número.

El sujeto activo en todas las hipótesis planteadas, en cuanto al número, es monosubjetivo, pues el delito de defraudación fiscal puede cometerse por uno o más sujetos.

#### VI. Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido por la ley y éste en el delito de defraudación fiscal, es precisamente, el fisco federal, entendiendo por este, " la forma o parte de la Hacienda Pública que se forma con la contribuciones, impuestos o derechos".<sup>51</sup>

50.- Porte Patit. Apuntamientos, Op. Cit., p. 438.

51.- Ejecutoría de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo de Revisión - 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos Parente José López - tira.

Calidad del sujeto pasivo.

Por su calidad, el sujeto pasivo, es personal, ya que se requiere una calidad en éste, que viene a ser el hecho en serlo sólo el Fisco Federal.

En cuanto al número, el sujeto pasivo es unipasivo, es decir, hay sólo un fisco federal, en contraposición a los delitos que requirieran varios sujetos pasivos como es el caso del genocidio.

VII.- Medios exigidos por el tipo.

Como bien es sabido, "los tipos de numerosos casos exigen determinados medios, originándose los llamados «delitos con medios legalmente determinados» o «ilimitados»; y por ello quiere decir, que para que pueda darse la tipicidad tiene que concurrir los medios que exija el tipo correspondiente",<sup>52</sup> y es evidente que el delito de defraudación fiscal requiere de ciertos medios como son el uso de engaños o el aprovechamiento de errores.

¿ Que debemos entender por engaños?

Ha sido establecido, que la "esencia antijurídica del delito de fraude, radica en los engaños, ardidés, artificios y maquinaciones de que se vale el sujeto activo para sumergir en un error a otro y determinarle a realizar un acto de disposición patrimonial",<sup>53</sup> y se ha dicho que por engaño debe entenderse el que "falsea la verdad en los que se hace, dice o promete y encierra una concreta y adecuada potencialidad psico-causal para sumergir a otro en un error y respetarle una creencia ilusoria",<sup>54</sup> y que "se actúa «engañando» siempre que se engendra o refuerza en el sujeto pasivo del engaño un convencimiento o un sentimiento erróneo que ilusoriamente la determina a la disposición patrimonial. La expresión «engañando» ha de ser, pues, entendida como un influjo que obra ilusoriamente sobre la inteligencia o sobre el sentimiento del sujeto pasivo".<sup>55</sup>

52.- Porte Petit. Apuntemientos Op. Cit., p. 436.

53.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 136 IV.

54.- Op. Cit., p. 163.

55.- Op. Cit., p. 164.

Por su parte Pavón Vasconcelos nos dice, que "por engaño, término sinónimo de ardid, enredo, trampa, artimaña, etc., se debe entender, según Maggiore, «un artificio acompañado de maquinación dolosa, para inducir a error, de manera fácil»",<sup>56</sup> y más adelante agrega "sobre la palabra engaño el diccionario nos ilustra diciendo que significa «falta de verdad en lo que se dice, hace, cree o piensa» y por ello puede decirse que por engaño se entiende el medio de que se vale el agente para inducir a otro a creer lo que no es",<sup>57</sup> y al decir de Antonio de P. Moreno "el engaño no debe constituir dolo de naturaleza civil",<sup>58</sup> y si así mismo González de la Vega indica que, "por engañar a una persona debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción".<sup>59</sup>

En fin, engaño es "«la maniobra que se realiza con el fin de que se crea lo que no es»".<sup>60</sup>

El engaño para los fines del delito de defraudación fiscal consiste en los artificios o maquinaciones realizados por el sujeto activo sobre el sujeto pasivo, con la finalidad de omitir el pago de alguna contribución; o bien para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal

#### Aprovechamiento del error.

Con relación a este segundo medio del delito de defraudación fiscal, el término aprovechar es, "emplear útilmente alguna cosa. Servirse de alguna cosa".<sup>61</sup>

Aquí la conducta que sirve como medio para cometer el delito consiste en una omisión, es decir, en "callar, silenciar o denunciar tal error, aprovechándose de

56.- Parte Especial Op. Cit., p. 146.

57.- Op. Cit., p. 147.

58.- Curso de Derecho Penal Mexicano, Parte Especial, p. 96. Editorial Jus, México, 1944.

59.- Derecho Penal Mexicano, Parte Especial p. 250 Editorial Porrúa, S.A. México, 1985.

60.- Parte Petit. Ensayo Dogmático Sobre el Delito de Estupro, p. 21 Editorial Porrúa S.A., México, 1978.

61.- Antonio de P. Moreno. parte Especial, Op. Cit., p. 95.

de él en forma voluntaria",<sup>62</sup> en el aprovechamiento del error no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien por lo general simplemente se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene en el presente caso el Fisco Federal sobre "un hecho cualesquiera para llegar al resultado antijurídico. No obstante, habrá casos en que el agente, para reforzar el estado de error que con anterioridad priva en la psique del pasivo, realice actos tendientes a tal fin, - para obtener de ese modo, el lucro ilícito",<sup>63</sup> y al decir de González de la Vega "en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en - que se encuentra la víctima; simplemente, conociéndolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su - finalidad dolosa. Lo común al «engaño» al «aprovechamiento del error» es el estado mental en que se encuentra la víctima: Una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude",<sup>64</sup> en fin, el aprovechamiento del error es, "una acción negativa, mejor dicho, la abstención por parte del protagonista del fraude".<sup>65</sup> No es delictuoso abstenerse de quitar de su error a una - persona. Lo delictuoso es aprovecharse de ese estado de error para obtener un perjuicio del engaño obteniendo ventajas patrimoniales, es decir, "error es concepto equivocado o juicio falso. Debe, pues, el sujeto activo del delito, aprovechar el concepto equivocado que de las cosas tiene el sujeto pasivo del delito",<sup>66</sup> por último en el error se dice que medio idóneo de comisión del delito de fraude, es - aprovecharse del error en que se halla el sujeto pasivo; encierra un comportamiento engañoso, habida cuenta despliega sobre el sujeto pasivo una actitud positiva de naturaleza capciosa y falaz para reforzar el error en que éste se halla inmerso o impedir que salga de la situación irreal en que se encuentra sumida. El mantenimiento del error implica, pues, un comportamiento engañoso, configura un delito de

---

62.- Pavón Vasconcelos Parte Especial, Op. Cit., p. 146.

63.- Op. Cit., p. 150.

64.- Derecho Penal Mexicano Parte Especial, Op. Cit., p. 251.

65.- Op. Cit., p. 250.

66.- Antonio de P. Moreno. Parte Especial, Op. Cit., pp. 96-97.

fraude por omisión <sup>67</sup>conisiva, y agrega que "esta forma de realizarse la conducta fraudulenta se manifiesta múltiples veces en el silencio que asume el sujeto activo y con el cual existe el error en que la víctima ya se hallaba inmersa". <sup>68</sup>

Necesario es "empero, advertir que al aprovechamiento de error puede también manifestarse en reticantes y ambigüas palabras tendientes a asistir y confirmar la equivocación en que de antemano la víctima se hallaba. En el aprovechamiento del error, si bien el agente no simula la realidad para sumergir en error a su víctima, disimula dicha realidad e impide con su actitud que la víctima salga del error en que por su mentalidad, distracción o torpeza se encontraba sumida". <sup>69</sup>

Somos de parecer, que el medio "aprovechamiento del error" necesario para — que se pueda configurar el delito de defraudación fiscal, es un medio que se lleva a cabo únicamente con una conducta omisiva, que por acarrear un resultado material por omisión.

#### VIII. Elementos Normativos.

Los elementos normativos se encuentran descritos por el tipo de cada delito en particular. Dichos elementos típicos normativos, como dice Mezger son extraordinariamente numerosos, y constituyen "presupuestos del injusto típico que solo — pueden ser determinado mediante una especial valoración de la situación de hecho", <sup>70</sup> o sea del tipo, pues — continúa —, "dichos elementos llevan en sí valoraciones previas a la antijuridicidad". <sup>71</sup>

Porta Petit, siguiendo al autor antes señalado, considera que "los elementos normativos son de dos clases:

a) Elementos de valoración Jurídica.

67.- Cfr. Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 190, IV.

68.- Op. Cit., p. 191.

69.- Op. Cit., p. 191.

70.- Tratado de Derecho Penal, p. 388, I. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955.

71.- Op. Cit., p. 388.

b) Elementos con valoración cultural<sup>72</sup>

El delito de defraudación fiscal contiene como elementos normativos los siguientes:

- 1.- Contribución.
- 2.- Beneficio indebido.
- 3.- Perjuicio.
- 4.- Pago.

1.- Contribución.

Este elemento normativo contribución, es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado.

Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecúan a las hipótesis normativas previstas en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que se derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etc.), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado). A las contribuciones del primer tipo de los mencionados, se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones y son justamente este tipo de contribuciones las que interesan al Derecho Fiscal.<sup>73</sup>

Las contribuciones las clasifica el Código Fiscal de la Federación en el artículo 2o., que preceptúa:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

72.- Apuntemientos, Op. Cit., p. 437.

73.- Cfr. Rodríguez Lobato. Op. Cit., pp. 52-53.

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

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a Cargo de las per-  
sonas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso o - aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad so-  
cial a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la -  
fracción IV de este artículo, las contribuciones correspondientes tendrán la natu-  
raleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos - los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º <sup>74</sup>.

La obligación de contribuir a los gastos públicos se encuentra contenida en - el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, que dispo

nes: "Son obligaciones de los mexicanos:..., IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".<sup>75</sup>

Respecto a las contribuciones se ha dicho que deben tener ciertos principios, así el principio de legalidad en materia tributaria "se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política del País, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley",<sup>76</sup> el principio de proporcionalidad y equidad también se encuentra contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, "cuando establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser «de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes»",<sup>77</sup> el principio de que "la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos, igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, de la Federación como de Estado o Municipio en que residen los contribuyentes",<sup>78</sup> el principio de igualdad significa, "que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias".<sup>79</sup> El principio de irretroactividad de la ley está consagrado por el artículo 14, de la Constitución Política del País que preceptúa; "ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de personas",<sup>80</sup> y por último la "prohibición de confiscación de bienes establecidos por el artículo 22, de la Constitución y la excepción que al mismo precepto establece a disponer que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones".<sup>81</sup>

Asimismo la obligación de contribuir a los gastos públicos la encontramos en el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, precepto que ya se estudió al hablar de la clasificación de las contribuciones.

75.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 1987.

76.- Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 34.

77.- Op. Cit., p. 34.

78.- Op. Cit., p. 35.

79.- Op. Cit., p. 35.

80.- Op. Cit., p. 35.

81.- Op. Cit., p. 35.

## 2.- Beneficio Indebido.

Pensamos que el término beneficio indebido, deben interpretarse como utilidad o provecho, que ilícita o antijurídicamente o bien injustamente obtiene el sujeto activo del delito; provecho o beneficio que dada la naturaleza del tipo siempre debe ser de carácter económico, es decir, es una ilícita ventaja económica en provecho del estafador en perjuicio del Fisco Federal, el cual sufre una disminución apreciable en dinero o valores de naturaleza económica.

Ahora bien, el "beneficio indebido", creemos que debe interpretarse como lucro indebido o ilícito, que debe corresponder al "daño patrimonial sufrido por el sujeto pasivo",<sup>82</sup> y "cuando no obstante los engaños, las maquinaciones o los artificios puestos en juego por el estafador para alcanzar la finalidad indicada no logre hacerse de la cosa u obtener el lucro indebido, el delito queda en grado de tentativa punible".<sup>83</sup>

En fin, Antonio de P. Moreno, manifiesta que, "lucro es: ganancia o provecho que se saca de una cosa. Indebido es: ilícito, injusto y falto de equidad".<sup>84</sup>

Por último González de la Vega expresa, que "el engaño causado o el error aprovechado debe ser el motivo del enriquecimiento indebido del infractor. La obtención de la cosa o del lucro deben ser el motivo del enriquecimiento indebido del infractor, La obtención de la cosa o del lucro, deben ser consecuencia de la falacia, de la intriga, de la falsedad, de la mentira empleada por el delincuente o, a lo menos, de una malicia al no revelar las circunstancias verdaderas que erróneamente ignora el que sufre su acción".<sup>85</sup>

82.- Jiménez Huerta, Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 209, V.

83.- Op. Cit., p. 206.

84.- Parte Especial, Op. Cit., p. 97.

85.- Parte Especial, Op. Cit., p. 251.

Según el Diccionario de la Lengua Española, perjuicio en segunda forma, significa "ganancia lícita que deja de obtenerse o demérito o gasto que se ocasiona por acto u omisión de otro y que éste debe indemnizar, o más del daño o detrimento material causado por modo directo".<sup>86</sup> Nuestro Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero-federal en el artículo 2109, indica que "se reputa perjuicio de privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación", y es evidente que el daño, menoscabo, detrimento o lesión, va a recaer -- sobre el sujeto pasivo, fisco federal, al obtener el sujeto activo un beneficio -- indebito o más bien como hemos dicho un lucro indebito.

#### 4.- Pago. (cumplimiento de la obligación)

El pago, o cumplimiento y sus efectos extintivos de la deuda. Se ha dicho que "el cumplimiento de la obligación se ha de llevar a efecto de acuerdo con lo pactado o dispuesto y con sujeción, además, a los dictados de la buena fe",<sup>87</sup> es decir, el pago es el cumplimiento de la obligación, cualquiera que sea el objeto de ésta. Se paga dando una cosa prestando un servicio u observando la abstención objeto de una obligación, trátase de obligaciones de dar, de hacer o de no hacer.

"El pago es el efecto normal de toda obligación y, además la forma natural de extinguirla: la relación jurídica feneca y se agota con su cumplimiento".<sup>88</sup>

Ahora bien la omisión del pago de la obligación tributaria, es decir, de la contribución, es necesaria para que se dé el delito de defraudación fiscal, por ello creemos necesario esclarecer que se entiende por pago.

Cuestión importante es resolver cuándo se deben pagar las contribuciones para no incurrir en el incumplimiento de la obligación fiscal y así poder configurar el tipo de defraudación fiscal.

---

86.- Diccionario de la Lengua Española, p. 977, Editorial Herrerías, S.A., México, 1941.

87.- Rafael de Pina. Elementos de Derecho Civil Mexicano, p. 108, III, Editorial Porrúa, S.A., México, 1960.

88.- Bejarano Sánchez. Obligaciones Civiles, p. 296. Textos Jurídicos Universitarios. México, 1981.

El pago debe efectuarse, es decir, realizarse dentro del término que para tal efecto señala la ley, el artículo 4º, en su último párrafo del Código Fiscal de la Federación preceptúa: "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destine a un fin específico, se harán por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice", como son las oficinas federales de Hacienda; las contribuciones se causarán conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstos en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurra.

El artículo 5º, en su cuarto párrafo y fracciones preceptúa: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes imponen la obligación de recaudarlas, las enterarán a mas tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención de la recaudación respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, al retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien que se trate si quien debe recibir los provees de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora".

Y por último el artículo 65, de la ley mencionada preceptúa: "Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse y garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efecto su notificación".

Nosotros pensamos que el fisco llena todos los supuestos para que el contribuyente no aluda el cumplimiento de la ley, en el pago de sus contribuciones.

¿Quién debe pagar la contribución fiscal? <sup>89</sup>

IX.- Elemento subjetivo del injusto.

Los elementos subjetivos del injusto al decir de Jiménez Huerta, constituyen "una especial referencia a una determinada finalidad, dirección o sentido que el autor ha de imprimir a su conducta o a un específico modo de ser o de estar del coeficiente psicológico de dicha conducta", <sup>90</sup> y por su parte Porte Petit expresa — siguiendo en esto a Mazzer que, "consisten en «características subjetivas, es decir, situadas en el alma del autor»". <sup>91</sup> En fin se ha dicho que "el elemento subjetivo radica en un conocimiento que tiene el autor de la realidad de un determinado estado de cosas. Otras veces, el elemento subjetivo radica en un determinado deseo, ánimo o intención que el agente conecta a su conducta". <sup>92</sup> Ahora bien, es claro que el delito de defraudación fiscal, exige un elemento subjetivo del injusto, aunque el tipo no lo diga, se encuentra éste insito en el mismo, consistiendo en el ánimo del lucro, Zamora Pierce, es de igual parecer al referirse -

89.- Cfr. Sujeto Activo, las primeras 5 hipótesis, en este trabajo.

90.- Derecho Penal Mexicano Op. Cit. p. 89, I.

91.- Apuntamientos, Op. Cit., p. 437

92.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano Op. Cit., p. 91, I.

al caso de atipicidad en su estudio con relación al delito de fraude, al manifestar que "hay atipicidad por carencia de los elementos subjetivos de injusto, cuando el delincuente actúa con fines diversos que el ánimo de lucro".<sup>93</sup>

Al requerir el tipo la omisión del pago de una contribución y al hacer referencia al beneficio indebido, es claro que en las dos hipótesis se requiere que el sujeto activo persiga un aumento en su activo patrimonial en detrimento o menoscabo del que sufre el Fisco Federal.

#### b) CLASIFICACION DEL DELITO EN ORDEN AL TIPO

El delito de defraudación fiscal es un:

Tipo Especial, que es el que "necesita para su existencia del tipo básico o fundamental, pero una vez creado el tipo Especial, se independiza del básico, tiene autonomía, propia sustantividad",<sup>94</sup> es decir, los tipos especiales "se forman con los elementos del tipo básico, a los cuales se agregan nuevas características, de tal manera que el nuevo tipo así surgido, comprensivo del anterior con el cual se integra, adquiere vida propia e independiente, sin subordinación al tipo básico".<sup>95</sup> Por último se ha expresado, que "son los formados por el tipo fundamental y otros requisitos, cuya nueva existencia, dice Jiménez de Asúa, excluye la aplicación del básico y obliga a asumir los hechos bajo el tipo especial".<sup>96</sup>

Tipo autónomo o independiente, con relación a los tipos autónomos se ha dicho que "tiene vida, existencia autónoma o independiente".<sup>97</sup> así pues, "tanto los tipos fundamentales o básicos, como los especiales, (sean privilegiados o cualificados), son autónomos, tienen absoluta independencia".<sup>98</sup> Castallanos Tena expresa, "son los que tienen vida propia, sin depender de otro tipo".<sup>99</sup> Pavón Vasconcelos,<sup>100</sup> son los no necesitan "de ningún otro tipo para tener existencia", y es que

93.- El Fraude en el Derecho Positivo Mexicano, en la Jurisprudencia y en la Doctrina, p. 33, México, 1961.

94.- Porte Petit. Apuntamientos, Op. Cit. p. 451.

95.- Pavón Vasconcelos. Manual, Op. Cit., p. 279.

96.- Castallanos Tena. Op. Cit., p. 169.

97.- Porte Petit. Apuntamientos, Op. Cit., p. 449.

98.- Op. Cit., p. 449.

99.- Lineamientos. Op. Cit., p. 170.

100.- Manual. Op. Cit., p. 279.

el delito de defraudación fiscal tiene vida propia, es decir, absoluta dependencia.

Tipo de Formulación Casuística; Porta Petit, nos dice, que "por tipo casuístico o vinculado, debe entenderse aquél en que se señala casuísticamente la conducta productora del resultado típico".<sup>101</sup> Pavón Vasconcelos, son aquellos "en donde se acumulan detalles innecesarios en la definición de la conducta o del hecho abarcados por tales tipos".<sup>102</sup>

Castellanos Tena, "son aquellos en los que el legislador no describe una modalidad única, sino varias formas de ejecutar el ilícito",<sup>103</sup> es decir, el delito de defraudación fiscal es de formulación casuística por indicarnos las formas en que se debe realizar el tipo.

Tipo alternativamente formado, Porta Petit, dice que "el tipo es alternativo, cuando las conductas o hechos que contiene, están previstos alternativamente",<sup>104</sup> y más adelante señala las hipótesis de conducta en un tipo alternativamente formado:

1º.- Que conductas previstas en el tipo se concreten en un hacer, es decir, comisivas alternativamente.

2º.- Que las conductas previstas se concreten en un no hacer, o sea, en una inactividad, una omisión alternativamente.

3º.- O bien, en un hacer y en un no hacer alternativo.<sup>105</sup>

Por su parte Castellanos Tena, anota, que en estos delitos "se prevén dos o más hipótesis comisivas y el tipo se colma con cualquiera de ellas".<sup>106</sup> Pavón Vasconcelos citando a Battiol, que "los diversos actos que prevén alternativamente

101.- Apuntamientos, Op. Cit., p. 452.

102.- Manual, Op. Cit., p. 281.

103.- Lineamientos, Op. Cit., p. 170.

104.- Apuntamientos, Op. Cit., p. 453.

105.- Op. Cit., pp. 453-454.

106.- Lineamientos, Op. Cit., p. 170.

te de manera que su valor fungible hace indiferente la realización de uno o de otro, pues con cualquiera de ellos el delito se conforma)".<sup>107</sup>

Tipo Anormal, así Pavón Vasconcelos citando a Jiménez de Asúa, dice, que "son aquellos que «incluyen elementos normativos y subjetivos, cuyo conocimiento implica un juicio valorativo por el aplicador de la ley»".<sup>108</sup> Castellanos Tena, "si se hace necesario establecer una valoración, ya sea cultural o jurídica, el tipo será anormal".<sup>109</sup> El tipo de defraudación fiscal es anormal por requerir elementos normativos y subjetivos del injusto.

Tipo de Medios Legalmente Limitados o Determinados, porque para que pueda darse la tipicidad tiene que concurrir los medios que exija el tipo correspondiente, en este caso, el engaño o aprovechamiento del error.

Tipo acumulativamente formado, en cuanto a los elementos normativos, en virtud de la valoración que el juzgador debe realizar con relación a los elementos contribución, beneficio indebido, perjuicio y pago.

Tipo simple con relación a este nos dice Pavón Vasconcelos, citando a Jiménez Huerta, que por la razón de "«unidad o pluralidad de los bienes tutelados, clasifica los tipos en: tipos simples y tipos complejos»".<sup>110</sup> Jiménez Huerta expresa diciendo, que "los tipos de delito que tutelan un solo bien jurídico se denominan simples; complejos o compuestos los que tutelan dos o mas bienes jurídicos",<sup>111</sup> y verdaderamente el delito de defraudación fiscal es un tipo simple en virtud de proteger sólo un bien jurídico que viene a ser aquella parte del activo patrimonial del Fisco Federal.

Tipo de delito especial, por no estar contenido en el Código Penal y estar incorporado en un ordenamiento no penal, como es el Código Fiscal de la Federación, pues tenemos que aún siendo semejante con el delito de fraude contenido en el ar-

107.- Manual, Op. Cit., p. 281.

108.- Op. Cit., p. 280.

109.- Lineamientos, Op. Cit., p. 188.

110.- Manual, Op. Cit., p. 280.

111.- Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 255, I.

título 386, del Código Penal y, de ser un verdadero fraude, no se aplica a este precepto al hecho descrito, en el primer párrafo del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, en virtud del mandamiento expreso del artículo 6º. del Código Penal que dispone, que "cuando se cometa un delito no previsto en este Código - pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos,..."<sup>112</sup>

#### E) ATIPICIDAD.

Hay atipicidad cuando no hay un perfecto encuadramiento o, bien conformidad - con todos y cada uno de los elementos típicos; es decir, que falte uno o varios - de los elementos requeridos por la figura delictiva y que sean necesarios para que haya tipicidad, cuando se trate como en nuestro caso de un tipo alternativamente - formado con relación a la hipótesis de conducta descritas y que llenando una es - suficiente para que se configure el tipo. Habrá atipicidad cuando falte algún ele - mento típico requerido por la figura delictiva.

Con relación al punto que tratamos se ha expresado, que "la ausencia de tipo, es distinta a la ausencia o falta de tipicidad. En el primer caso, no existe des - cripción de la conducta o hecho por la norma penal y en el segundo caso, la des - cripción existe, pero no hay conformidad o adecuación al tipo".<sup>113</sup> Pavón Vascon celos argumenta que, "constituye el aspecto negativo de la tipicidad impeditivo de la integración del delito, más no equivale a la ausencia de tipo. Este supone - la falta de prescripción en la ley de una conducta o hecho. Hay atipicidad, en cam - bio, cuando el comportamiento humano concreto, previsto legalmente en forma abs - tracta, no encuentre perfecta adecuación en el precepto por estar ausente alguno - de los requisitos constitutivos del tipo. Atipicidad, es pues, ausencia de adecua - ción típica",<sup>114</sup> esto es, nosotros preferimos decir que no hay tipicidad o que - hay atipicidad, cuando hay ausencia o falte algún elemento típico y que sea necesa - rio o indispensable para que exista tipicidad, ya hemos dicho que no porque fal - te un determinado elemento típico, habrá atipicidad, pues pondríamos el ejemplo de -

112.- Código Penal para el Distrito Federal Comentado, p. 81, Editado por la Procu - radería General de la República, México, 1986.

113.- Porte Petit. Apuntamientos, Op. Cit., p. 446.

114.- Manual, Op. Cit., p. 284.

nuestro delito, que es la defraudación fiscal y que puede existir un elemento típico como son los medios de aprovechamiento del error, y existe tipicidad por llevarse con engaños; y en otra parte el estudio del delito de fraude considera que "las únicas situaciones a que pueden estimarse constitutivas de atipicidad en el fraude son: a) Ausencia de los medios comisivos, y b) ausencia del objeto jurídico. En el primer caso, la ausencia del engaño o aprovechamiento del error para obtener la cosa o el lucro, hace desaparecer el delito; el uso de tales medios comisivos, para hacerse, de la cosa propia, cuando no se causa perjuicio a tercero, tampoco integra el delito. En ambas situaciones habrá atipicidad del hecho por faltar la adecuación de éste al tipo legal". <sup>115</sup>

Por nuestra parte consideramos como atipicidades:

1.- Por ausencia del presupuesto del delito consistente en la realización jurídica existente entre el fisco federal y el pagador de la contribución, esto por lo que hace a las seis primeras hipótesis planteadas con relación a quien puede ser sujeto activo del delito, <sup>116</sup> y por lo que hace a la 7a. hipótesis planteada, puede o no existir el presupuesto del delito o de la conducta o hecho, dependiendo de cuál se acepte.

2.- Por falta de bien jurídico protegido.

Que sería cuando no se afecte el activo patrimonial del sujeto pasivo del delito, ya por que no se deban contribuciones, o éstas todavía no se causen o porque no cause perjuicio al beneficio indebido en el patrimonio del pasivo, o bien el beneficio sea lícito.

Cuando las contribuciones están pagadas o aún no se causan, y estas circunstancias es ignorada por el sujeto activo, se presenta lo que conocemos como una

---

115.- Pavón Vasconcelos. Parte Especial, Op. Cit., p. 157.

116.- Cfr. Sujeto activo en este trabajo.

tentativa imposible por falta de objeto jurídico.

O bien cuando no haya beneficio indebido por parte del sujeto activo, o habiéndolo éste sea lícito o más aún siendo ilícito pero que no lesione el patrimonio del sujeto pasivo; se dará una tentativa imposible por falta de objeto jurídico: Lo que para la doctrina es una traslación de tipo y que para nosotros no hay tal traslación sino un tipo diferente, cuando el beneficio no es perjuicio del fisco federal sino de un tercero, encuadrando dicha conducta en razón de los medios empleados en el delito de fraude genérico contenido en el artículo 386, del Código Penal.

### 3.- Por falta de objeto material.

Se dará una atipicidad cuando falte el objeto material, que en el delito de defraudación fiscal coincide con el sujeto pasivo (Fisco Federal).

Originándose cuando falta el objeto material una tentativa imposible del delito de defraudación fiscal.

Y cuando el beneficio indebido no es en perjuicio del Fisco Federal sino de un tercero, se dará otro delito, que es el delito de fraude genérico y no una traslación de tipo.

### 4.- Por falta de calidad del sujeto activo, en el caso de las seis primeras hipótesis planteadas al realizarse el estudio de los que pueden ser sujeto activo.

Es decir, cuando no exista vínculo jurídico obligacional entre deudor, sujeto activo y acreedor (sujeto pasivo), con relación al pago de las contribuciones. Pues con relación a la hipótesis número 7, para que se configure el delito de defraudación fiscal no se requiere calidad alguna, siendo el sujeto común o indiferente, sólo cuando nos encontremos ante la mencionada hipótesis.

### 5.- Por falta de calidad en el sujeto pasivo.

Es decir, que el que exige el pago de la contribución no sea el Fisco Federal sino un tercero, presentándose en este caso, si existe tal tercero que exija el pa

go de una contribución, un tipo de fraude del artículo 386 del Código Penal, sólo que en este caso el sujeto activo lo sería el que exigiera el pago y el pasivo lo sería el activo del delito de defraudación fiscal.

6.- Por falta de los medios exigidos por el tipo.

Cuando falten, o no se haga uso de engaños y se omita el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal, tal hecho será atípico, o bien, cuando el activo no aprovechó los errores del pasivo y omite el pago de la contribución u obtenga algún beneficio indebido, igualmente el hecho será atípico.

7.- Por ausencia de los elementos normativos.

Nosotros pensamos que habrá una atipicidad cuando la omisión del pago no se deba a una contribución, o cuando no se alcance o logre por parte del activo un beneficio indebido, es decir, que consiga o logre un lucro o beneficio económico ilícito, o cuando no se cause perjuicio al Fisco Federal, o que el pago ya haya sido satisfecho. En todos estos casos se presentará una atipicidad del delito de defraudación fiscal.

8.- Por falta del elemento subjetivo del injusto.

Si el delito de defraudación fiscal contiene, aunque no lo diga, insito un elemento subjetivo del injusto que se manifiesta en el ánimo de lucro por parte del sujeto activo, ya sea que lo alcance omitiendo el pago de la contribución u obteniéndolo por el aprovechamiento del error del pasivo, faltando este ánimo en el alma del autor habrá una atipicidad del delito de defraudación fiscal.

#### F) ANTIJURIDICIDAD.

Se ha dicho que una conducta es antijurídica "cuando siendo típica no hay a favor del sujeto una causa de justificación",<sup>117</sup> y que "sin antijuridicidad no -

---

117.- Forte Patit. Robo simple. Op. Cit., p. 90.

hay delito. Por ello, el dígma *nullum crimen sine lege*, es la base de la antijuridicidad formal",<sup>118</sup> "es indudable que para encontrar el concepto de la antijuridicidad formal debemos utilizar el sistema de «excepción regla», que nos lleva a la conclusión de que una conducta o hecho son antijurídicos, cuando no son lícitos. Es decir, el concepto que se da de la antijuridicidad, es un concepto negativo".<sup>119</sup>

Es de parecer Jiménez Huerta, que el apoderamiento "y la declaración de que una conducta es antijurídica, presupone un análisis, un enjuiciamiento, una valoración, como dice Mezger, un juicio en el que se afirma su contradicción con las normas de derecho. Cuando el juicio arroja como resultado la existencia de una relación de contradicción o desarmonía entre la conducta del hombre y las normas del derecho, nos hallamos ante un acontecimiento injusto o antijurídico".<sup>120</sup> En general dice Pavón Vasconcelos, "los autores se muestran conformes en que la antijuridicidad es un desvalor jurídico, una contradicción o desacuerdo entre el hecho del hombre y las normas del Derecho",<sup>121</sup> en fin "para que una conducta típica pueda considerarse delictiva, necesario es que lesione un bien jurídico y ofenda los ideales valorativos de la comunidad".<sup>122</sup>

Por tanto, en el delito de defraudación fiscal habrá antijuridicidad cuando habiendo tipicidad con relación a los elementos contenidos en el artículo 108, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación no exista una causa de licitud, justificación o contranorma.

#### G) CAUSAS DE LICITUD.

El fundamento de las causas de licitud o justificación las encontramos en la ausencia de interés y en el interés preponderante. Las causas de licitud o justificación constituyen el aspecto negativo de la antijuridicidad, o sea, "la conducta o hechos realizados no son contra el derecho sino conforme al derecho, y esta con-

118.- Forte Petit. Apuntamientos, Op. Cit., p. 494.

119.- Op. Cit., p. 484.

120.- La Antijuridicidad, pp. 11-12, Imprenta Universitaria, México, 1952.

121.- Manual, Op. Cit., p. 289.

122.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 207, I.

formidad puede provenir de la ley penal o de cualquier otro ordenamiento jurídico-público o privado". 123

Pavón Vasconcelos, considera como causas de justificación en el delito de fraude el estado de necesidad, el ejercicio de un derecho, y el cumplimiento de un deber.

Como causas de justificación tenemos; la legítima defensa, el estado de necesidad, (cuando el bien sacrificado es de menor entidad que el salvado), cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho, obediencia jerárquica e impedimento legítimo.

Creemos, que la única causa de justificación que operaría en el delito de defraudación fiscal sería el estado de necesidad, el que "funciona como causa de licitud o causa de inculpabilidad; afirmación anterior que tiene su base doctrinal en la valuación de los bienes jurídicos en conflicto, pudiéndose originar tres hipótesis: cuando el bien sacrificado es de menor entidad que el salvado; cuando es de igual valor y por último, cuando el bien sacrificado es de mas valor que el salvado, debiéndose concluir que en la primera hipótesis, se trata de una causa de licitud con base en el principio de interés preponderante; en la segunda, una causa de inculpabilidad, pues no obstante que la conducta que lesiona un bien de igual entidad es antijurídica, no le es reprochable, por no exigibilidad de otra conducta; y en fin, en la tercera, la conducta realizada es delictiva dado que el bien salvado es de menor valor que el sacrificado". 124 Castellanos Tena, expresa que los elementos del estado de necesidad son: "a) Una situación de peligro, real, grave e inminente; b) que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno); c) un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario; y d) ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial". 125 Pavón Vasconcelos nos dice, que "el estado de necesidad caracterízase por ser una colisión de intereses pertenecientes a distintos titulares; es una situación de peligro cierto y grave, cuya superación, para el amenazado, hace imprescindible el sa

123.- Parte Petit. Apuntamientos, Op. Cit., p. 491.

124.- Op. Cit., p. 540.

125.- Lineamientos, Op. Cit., p. 206.

crificio del interés ajeno como único medio para salvaguardar el propio".<sup>126</sup> —  
Respecto al estado de necesidad Jiménez Huerta ha expresado, que "en todos los casos en que se lesiona o pone en peligro un bien o interés jurídico para salvar otro de superior rango y valor, no se ofenden los ideales de la comunidad".<sup>127</sup> —  
Con relación al delito de defraudación fiscal, el estado de necesidad se configuraría cuando hubiera necesidad por parte del activo de omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal por destinar sus recursos económicos para salvar su salud persona o su vida o, la salud o vida de sus familiares o bien de terceros.

#### H) IMPUTABILIDAD.

Respecto al concepto de la imputabilidad tradicionalmente se ha dicho que es la capacidad de querer y entender, siendo criticable la anterior postura por un gran sector doctrinal, pues se afirma por algunos que con capacidad de querer no se ha dicho nada, en virtud de que hasta el enagenado quiere, y la más de las veces entiende lo que está llevando a cabo, esto es, su conducta o hecho.

Para nosotros imputabilidad significa el completo estado de salud mental en el sujeto activo, considerando asimismo a la imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad.

Con relación a la imputabilidad se ha dicho que la misma refiérase "a una cualidad del sujeto. Imputable es la persona a quien se atribuye o se puede imputar algo, e imputar es la acción de atribuir a alguien, como suyo, un determinado comportamiento que puede traerle consecuencias jurídicas".<sup>128</sup> Señálase como contenido del concepto de imputabilidad, la capacidad de acción. En criterio de Jiménez de Asúa, fue Binding quien sostuvo con más ahínco dicha tesis, al probar la idea de que capacidad de acción es capacidad de delito, seguido en este punto por Von Hippel. La imputabilidad estimase como una capacidad jurídica del deber, criterio-

126.- Manuel, Op. Cit., p. 321

127.- Derecho Penal Mexicano, Op. Cit., p. 249 I.

128.- Pavón Vasconcelos. Imputabilidad e Inimputabilidad, p. 58, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.

sostenido al decir el propio Jiménez de Asúa por los sostenedores de la anti-juridicidad subjetiva, como Merkel, Von Fernneck y Kohlrausch, que lleva fatalmente a equiparar ilicitud y culpabilidad, con inadmisibles conclusiones. De aceptarse el criterio de la capacidad jurídica del deber, inexistente en los inimputables, habría de considerar a éstos como incapaces de realizar actos anti-jurídicos. Otro criterio estima la imputabilidad como capacidad de pena, apoyado en el carácter íntimamente de ésta, la cual cumple una función de prevención general. Extraña sobremanera la pretensión de elaborar el concepto de imputabilidad sobre el carácter de la pena, pues ésta es la consecuencia del delito. La imputabilidad es capacidad para cometer delitos, según importante grupo de penalistas italianos, entre los que se señala destacadamente a Carnelutti. La imputabilidad es capacidad de derecho penal, de esa premisa deriva que la imputabilidad no es sólo condición o presupuesto de la juridicidad, sino también de la culpabilidad y de la pena. La imputabilidad es capacidad de culpabilidad, sostiene un amplio sector de la doctrina, principalmente alemana. Entre ellos, Welzel, quien al ocuparse de los presupuestos existentes del reproche de culpabilidad, comienza por expresar que ésta es reprochabilidad y, al mismo tiempo, culpabilidad de voluntad, por cuanto al autor hubiera podido formar una voluntad de acción adecuada a la norma, en lugar de la voluntad anti-jurídica de acción, lo cual supone que hubiera podido formar una decisión de voluntad en forma adecuada a la norma.

La imputabilidad es capacidad de conducirse socialmente, la cual supone vinculación psicológica del hecho al autor. La imputabilidad, es presupuesto psicológico de la culpabilidad, dice Jiménez de Asúa, la imputabilidad como presupuesto psicológico de la culpabilidad, es la capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente, lo cual indica que la capacidad es madurez y salud mentales, en tanto la determinación es libre, por cuanto existe la posibilidad de inhibir los impulsos delictivos.

Nosotros consideramos a la imputabilidad como capacidad de culpabilidad, es -

por ello que la capacidad de culpabilidad (imputabilidad), es según ello, la capacidad del autor:

- a) comprender lo injusto del hecho, y
- b) de decidirse de acuerdo con esta comprensión.

La capacidad de culpabilidad tiene, pues, un elemento de conocimiento (intelectual) y un elemento de voluntad (voluntario): La capacidad de comprensión de lo injusto y de la determinación de la voluntad (conforme a sentido). Sólo la suma de los dos elementos constituye la capacidad de culpabilidad. Si falta uno de ellos, por juventud o por estados mentales anormales, el autor no es capaz de culpabilidad.<sup>130</sup> Del Código Penal en su fracción II del artículo 15, interpretado a contrario sensu, podemos desprender el concepto de imputabilidad como la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho y de conducirse de acuerdo con esa comprensión, al no concurrir trastorno mental ni desarrollo intelectual retardado en el sujeto.

En conclusión en el delito de defraudación fiscal habrá imputabilidad en el sujeto activo del delito, cuando conociendo el carácter ilícito del hecho se conduzca de acuerdo con esa comprensión.

Las acciones libres en su causa.

"La acción libre en su causa refiérase a la causación de un hecho, ejecutado bajo el influjo de un trastorno mental transitorio, pero originado de un comportamiento anterior dominado por la voluntad consciente y espontáneamente manifestada. Por tanto, en ella se da un acontecer o evento ilícito determinado en un comportamiento precedente plenamente voluntario".<sup>131</sup> Castellanos Tena, nos dice, que "la imputabilidad debe existir en el momento de la ejecución del hecho; pero en ocasio

---

130.- Cfr. Welzel, El Nuevo Sistema del Derecho Penal, p. 95, Ediciones Ariel, Barcelona, 1964.

131.- Pavón Vasconcelos. Imputabilidad e Inimputabilidad, Op. Cit., p. 75.

nes el sujeto, antes de actuar, voluntaria o culposamente se coloca en situación - inimputable y en esas condiciones produce el delito. A estas acciones se les llama liberae in causa",<sup>132</sup> "la expresión «actio liberae in causa» hace directa referencia a ciertas acciones que, ejecutadas por un sujeto en estado de inimputabilidad, son estimadas, sin embargo, por el Derecho, como manifestaciones de una voluntad libre y consciente en su origen".<sup>133</sup> Se de una actio liberae in causa dolosa si el autor se pone conscientemente en un estado de inimputabilidad para cometer después, en este estado, una acción típica. Hay actio liberae in causa culposa si no conoce y tampoco quiere esta conducta posterior, pero habría podido conocerla y prevenirla si hubiera tenido algún cuidado.<sup>134</sup> La segunda parte de la fracción II del Código Penal reglamenta las acciones libres en su causa, al indicar que "..., excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad - intencional o imprudencialmente".

En resumen se presentará una acción libre en su causa en el delito de defraudación fiscal, cuando el sujeto se ponga en estado de inimputabilidad ya sea dolosa o culposamente, para omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido. Ej., que se hiciera hipnotizar dolosa o culposamente, o bien, que se ponga en estado de ebriedad; de igual manera, es decir, dolosa o culposamente.

#### I) INIMPUTABILIDAD.

La inimputabilidad, constituye el aspecto negativo de la imputabilidad, y faltará ésta, siempre que el sujeto no pueda conocer el carácter ilícito del hecho, - en virtud del trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, excepto, en los casos en que el sujeto activo se ponga en ese estado de inimputabilidad (actio liberae in causa).

Respecto a la inimputabilidad se ha dicho: "En la determinación de las causas de inimputabilidad las legislaciones penales emplean tres criterios; biológico, -

132.- Lineamientos, Op. Cit., p. 221.

133.- Pavón Vasconcelos. Manual, Op. Cit., 371.

134.- Cfr. Baumann, Derecho Penal Conceptos Fundamentales y sistema, p. 219 Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981.

psicológico y mixto. El primero excluye la imputabilidad con base en un "factor biológico"; el segundo en el estado psicológico del sujeto que, por anomalía como lo es la perturbación de la conciencia, por ejemplo, le impide el conocimiento de la ilicitud de su acción. Por último el mixto se apoya en los dos anteriores";<sup>135</sup> "la inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son, pues, todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad".<sup>136</sup> Imputable es el joven si por su especial desarrollo espiritual podía comprender la injusticia de este hecho y actuar según esta comprensión. El imputable disminuido es capaz de culpabilidad, comete un hecho punible, capacidad de culpabilidad, disminuida también significa, necesariamente, culpabilidad disminuida.<sup>137</sup> Partiendo de la base de que puede darse en el sujeto situaciones en las que encontrándose afectada su psique o sus facultades mentales y por consecuencia disminuida notablemente su capacidad de cognición y de voluntad, sin que ello implique excluir su imputabilidad la doctrina sostuvo y los códigos consagraron la llamada imputabilidad disminuida. No es imputable quien en el momento del hecho y por causa de enfermedad mental que perturbe gravemente la conciencia, de desarrollo psíquico incompleto o retardado, o de grave perturbación de la conciencia sin base patológica, atenta las peculiaridades de su personalidad y las circunstancias específicas de su comportamiento, no tenga capacidad para comprender el carácter ilícito de hecho y de determinar su conducta de acuerdo con esa comprensión.<sup>138</sup>

Por lo que hace el delito de defraudación fiscal, quedó establecido en páginas anteriores que sujeto activo de este delito lo pueden ser tanto las personas físicas como las morales, pero es lógico que la valoración de si una persona es imputable o inimputable o bien culpable o no, sólo puede aplicarse a las personas físicas.

El Código Penal en la fracción II del artículo 15, establece en su primera -

135.- Pavón Vasconcelos. Manual, pp. 367-368.

136.- Castellanos Tena. Op. Cit., p. 223.

137.- Cfr. Baumann. Op. Cit., pp. 224-225.

138.- Cfr. Pavón Vasconcelos Imputabilidad e Inimputabilidad, Op. Cit., pp. 123-

parte lo que considera como inimputabilidad, disponiéndose en el citado numeral - que es causa excluyente de responsabilidad penal: II.- "Padecer el inculpatod, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le - impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa - comprensión".

La fracción II del artículo 15 del Código Penal, será la aplicable para tener por acreditado el presupuesto de la culpabilidad por la comisión del delito de defraudación fiscal.

#### J) CULPABILIDAD.

"La culpabilidad que constituye de acuerdo con el criterio de Maurach, el último piso del edificio del crimen, es un elemento, o bien según otros una característica del delito, originándose al principio, de que nadie puede ser sancionado por una conducta o hecho si éstos no han sido realizados culpablemente; principio considerado como el postulado supremo de la política criminal.

Es factible señalar en el desarrollo de este elemento del delito, tres momentos históricos que nacen en forma gradual, iniciándose con el criterio psicológico de la culpabilidad, continuando con el criterio llamado «mixto» o «complejo»; es decir psicológico o normativo y terminando con un criterio meramente normativo, - pero trasladando el dolo y la culpa al elemento material".<sup>139</sup>

"En la actualidad, es opinión dominante en la doctrina penal que la culpabilidad ha de entenderse como «reprochabilidad», o, en otras palabras, como juicio de reproche que se hace al sujeto que realizó una acción antijurídica, pudiendo haber actuado de otra manera; es decir, al sujeto se le reprocha, en la medida que tuvo «alternativas» de actuar y, «en lugar de» actuar conforme a derecho, realiza una acción antijurídica. Este concepto de culpabilidad por otra parte, es un concepto

---

139.- Forte Petit Código Penal para el Distrito Federal Comentado, pp. 15-16. Editado por la Procuraduría General de la República con motivos de las Reformas de 1984. México, 1985.

de culpabilidad «por el hecho» o culpabilidad de actos".<sup>140</sup> "La «concepción psicológica de la culpabilidad», que se corresponde con el naturalismo causalista y se fundamenta en el positivismo del siglo XIX, parte de la distinción tajante entre lo objetivo y lo subjetivo del delito, refiriéndose lo primero a la antijuridicidad y lo segundo a la culpabilidad. Esta, por tanto, es entendida sólo subjetivamente, como relación psicológica entre el autor y su hecho, que se agota en sus especies o formas «dolo» y «culpa», y tiene a la «imputabilidad» como su presupuesto".<sup>141</sup> "Entendida así la culpabilidad y su exclusión, la teoría psicológica chocó con grandes problemas: 1) Por una parte, no podía explicar satisfactoriamente la culpa, en especial la culpa inconciente, ya que «nexo psicológico» presuponia una concepción de la culpabilidad basada fundamentalmente sobre el dolo. 2) Por otra parte no podía explicar la concurrencia de determinadas causas de exclusión de la culpabilidad, diferentes al error y a la coacción como era, por ejemplo, el «estado de necesidad» con bienes de igual valor, ya que en éste la relación psicológica no se afecta.

Conforme a esta corriente, la culpabilidad sólo se anula mediante las causas que eliminan el proceso psicológico, como son el «error» y la «coacción»; el primero destruye el elemento intelectual, la segunda el elemento volitivo (dolo)".<sup>142</sup>

Para la teoría psicológica de la culpabilidad el dolo y la culpa son dos especies de ésta. Respecto al dolo podemos decir que obra dolosamente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley, fórmula que hacemos nuestra, y es precisamente la que contiene el Código Penal para el Distrito Federal en su artículo 8, después de la reforma de 1984; definición a todas luces acertada, pues, contiene los elementos que lo integran el elemento intelectual y el volitivo, y también se hace referencia al dolo directo y al eventual. Por lo que hace a la culpa, que para los psicólogos es una segunda forma de culpabilidad; podemos decir, que obra culposamente quien realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condicio -

140.- Moisés Moreno Hernández, Boletín Informativo No. 7 Enero-Febrero, 1984. p.57, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Veracruzana, Xalapa, Veracruz, México, 1984.

141.- Op. Cit., p. 60.

142.- Op. Cit., p. 61.

nes personales le impiden, fórmula que es tomada de igual manera del Código Penal para el Distrito Federal y que se reforma en 1984. Ahora bien, con relación a la preterintencionalidad, no es dolo puramente ni culpa ya que para nosotros, siguiendo en esto a Porte Petit, es la suma de dolo y culpa, esto es, dolo como relación a lo querido ejm. lesiones, y culpa con relación al resultado producido ejm. (homicidio), la preterintencionalidad así descrita, es cuando el autor causa un resultado mayor al querido o aceptado, si aquel se produce por culpa: definición que contempla el dolo directo y eventual, y con relación a la culpa la consciente o inconsciente.

Aplicando la teoría psicológica de la culpabilidad, el delito de defraudación fiscal sólo se podrá cometer dolosamente, pues tanto el engaño como el aprovechamiento del error; son medios que sólo con dolo directo se pueden realizar, y aún más si se tiene en cuenta que el tipo aunque no lo diga requiere de un elemento subjetivo del injusto que se traduce en el ánimo de lucro por parte del autor.

La concepción normativa de la culpabilidad es el resultado de una larga evolución doctrinaria, cuyo fundador fue Reinhard Von Frank. Se desarrolla en una etapa de la dogmática en que la teoría del delito recibe una gran influencia del pensamiento Kantiano, de la primera mitad del siglo XX, en su nueva vertiente de la escuela sudoccidental alemana de Baden Baden; esta influencia hace que el Derecho Penal se separe en gran medida, en cuanto a su método, de las ciencias naturales, pues se trata ahora de un derecho referido a fines y a valores. La aparente armonía de la sistemática anterior se ve grandemente convulsionada: El mismo concepto de acción, como objeto de regulación de las normas jurídico penales (Liszt, Belling y Robdruch), fue enjuiciado por no responder a esas nuevas exigencias teleológicas y valorativas. El concepto avalorado o neutro de tipo de Belling es rechazado, primero por Meyer y luego Mazger, al considerarse en su estructura también elementos "normativos". En atención a los "bienes jurídicos" que el Derecho Penal protege, junto al concepto puramente "formal", ahora se habla de un concepto "material" de antijuricidad, en la medida que la conducta lesione (delito consumado) o ponga en peligro (delito tentado) algún bien jurídico. Esa lesión opuesta en peligro sirvió para graduar el injusto e indudablemente influyó para la graduación de la pena,

la que se completaba con la consideración determinante de la culpabilidad, misma que, igualmente por la influencia neokantiana, es atendida ya no psicológicamente sino "normativamente" como reprochabilidad a partir de Frank (1970), y se liga con la concepción kantiana de la "retribución" por el contenido "ético" que el reproche lleva.<sup>143</sup>

Del análisis del concepto anterior y, sobre todo, de las circunstancias dispensables, Frank llega a la conclusión de que el juicio de reproche tiene como elementos la imputabilidad, el dolo, la culpa y el estado normal de las circunstancias en las cuales obra el autor. La culpabilidad, pues, ya no se reduce simplemente a dolo y culpa, sino a un juicio de reproche que se da tanto en las acciones dolosas como en las culposas. Por otra parte, dice que la gravedad de la culpabilidad dependerá de la medida de libertad, la que igualmente influirá para la graduación de la pena, en virtud de menor culpabilidad.<sup>144</sup> Frank entrevió que no es suficiente que el agente al realizar un delito se conduzca dolosa o culpablemente para imputarle a aquél que ha obrado culpablemente, pues hay situaciones en que se obra dolosamente como es el caso de la legítima defensa en que al proteger el individuo un bien, como la vida, lesiona o mata a su injusto agresor; diciéndose que el que se defiende quiere lesionar o matar a su agresor y que por ello obra dolosamente, por lo que si se sigue la concepción psicológica de la culpabilidad se llegaría a la conclusión de que la legítima defensa es una causa de justificación que se lleva a cabo culpablemente. Por otra parte Frank se dió cuenta de situaciones como la establecida y observó que para que una conducta o hecho pudieran ser tenidos como culpables se requería además del dolo o culpa, de ciertas circunstancias anormales o motivaciones anormales concurrentes, que pudieran hacer reprochable al agente su conducta o hecho y, para probar su teoría puso el ejemplo siguiente: El cajero de una empresa y un cartero repartidor de valores defrauda cada uno por su lado. El primero tiene una buena situación y carece de familia; pero tiene amantes dispendiosas. El segundo se gana la vida, tiene una mujer enferma y numerosos hijos pequeños, si bien saben que se apoderan ilícitamente de dinero ajeno, de manera que en cuanto hace al dolo no media diferencia alguna, pero tanto dirá que al cajero -

143.- Cfr. Piña y Palacios. Memoria del Primer Congreso Mexicano de Derecho Penal (1961), pp. 134-135, Imprenta Universitaria, México, 1962.

144.- Cfr. Moreno Hernández, Boletín Informativo, Oc. 31, p. 22.

Le alcanza mayor culpabilidad que al cartero. Así la culpabilidad del segundo es - disminuida por las circunstancias desfavorables en que se encontraba, mientras que la del primero, por el contrario, es agravada por su buena situación económica y - sus inclinaciones lujosas. La inclinación a las mujeres y al vino, agravan la culpabilidad que la de coleccionar cosas raras. <sup>145</sup>

Por lo que hace el delito de defraudación fiscal, aplicando la teoría normativa de la culpabilidad, se requerirá para que el sujeto activo sea considerado como culpable, la capacidad de comprender lo injusto del hecho y de conducirse de acuerdo con esa comprensión, es decir, que sea imputable; que obre dolosamente y que le sea reprochada su conducta o hecho en virtud de que pudiendo actuar en forma distinta realizó una conducta constitutiva de un hecho punible; es decir, que se le pudo exigir una conducta distinta a la que realizó. Empero la teoría normativa de la culpabilidad "ve en la relación entre el autor y su hecho tan sólo un elemento de culpabilidad. Según este criterio, también debe corresponder a la culpabilidad un elemento valorativo, o sea, normativo: la reprochabilidad de la conducta del autor. Culpabilidad es la relación reproche entre el autor y el hecho cometido por él". <sup>146</sup>

Pavón Vasconcelos dice, que "la culpabilidad, para la concepción normativa, no consiste en una pura relación psicológica, pues ésta sólo representa el punto de partida. Teniendo presente un hecho psicológico concreto, deben precisarse los motivos del mismo para ubicar la conducta del sujeto dentro de los ámbitos de dolo o la culpa. Este camino necesario, no agota la investigación del concepto de culpabilidad, pues determinados los motivos debe arribarse a la conclusión de si el hecho es o no reprochable, para lo cual habrá de probarse si teniéndose presentes los motivos y la personalidad del autor, le era «exigible» una conducta acorde con el Derecho. «la culpabilidad, en suma, consiste en el reproche hecho al autor sobre su conducta antijurídica», pues como se ha dejado anotado, el hecho antijurídico concreto es el punto de partida del reproche contra su autor". <sup>147</sup> Se ha dicho entonces que en este aspecto sobre "la concepción normativa de la culpabilidad, es

145.- Cfr. Reinhard Frank. Estructura del Concepto de Culpabilidad, pp. 14-16, Publicaciones del Seminario de Derecho Penal, Universidad de Chile, 1966.

146.- Baumann, Op. Cit., P. 207

147.- Manual, Op. Cit., P. 359.

ésta definida, por amplios sectores de la doctrina, como el juicio de reproche personal que se dirige al sujeto por la razón de que, no obstante poder cumplir las normas jurídicas, llevó a cabo una acción constitutiva de un tipo penal; es decir, en atención a que se realizó una conducta prevista como delito pese a que estaba en situación de actuar de modo distinto".<sup>148</sup>

"La concepción normativa por «excelencia» de la culpabilidad, producto de las elaboraciones de la teoría de la acción finalista y del rechazo total tanto al naturalismo causalista como al naturalismo psicologista, fundamenta el juicio de reproche en la «posibilidad del autor de actuar de manera diferente», esto es, en la libertad de voluntad para «motivarse de acuerdo a la norma». «El reproche de culpabilidad dice - Welzel - presupone que el autor se habría podido motivar de acuerdo a la norma, y esto no es un sentido abstracto de que algún hombre en vez de autor, sino que concretamente de que este hombre habría podido en esa situación estructurar una voluntad de acuerdo a la norma»".<sup>149</sup> La teoría de la acción finalista no es propiamente una teoría de la culpabilidad, sino repercute en ésta, en virtud de que la acción humana es ejercicio de la actividad final. La acción es, por tanto, un acontecer "final" y no solamente "causal". 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 de la constelación de causas existentes en cada momento. La finalidad es, por ello, dicho en forma gráfica, "vidente", la causalidad "ciega".<sup>150</sup> "La culpabilidad continúa ciertamente siendo definida, al igual que antes, como juicio de reproche personal que se formula al agente por haber realizado una acción antijurídica pese a haber podido actuar de modo distinto; pero la relación de requisitos para un tal juicio exigen, experimenta una modificación".<sup>151</sup> Es decir, la culpabilidad es puramente normativa, en virtud de pasar la teoría de la acción finalista el dolo y la culpa al elemento material, siendo formas de conducta ya no como antes lo eran con la teoría psicológica de la culpabilidad formas de ésta, produciéndose cuando falta ya sea el dolo o la culpa una atipicidad, por formar parte del tipo de injusto la conducta.

148.- Córdoba Roda Juan. Culpabilidad y Pena, p. 16, Bch Casa Editorial, S.A., - Barcelona, 1977.

149.- Moreno Hernández. Boletín Informativo, Co. Cit., p. 64.

150.- Cfr. Welzel. Op. Cit., p. 25.

151.- Córdoba Roda. Op. Cit., p. 17.

Con relación al delito de defraudación fiscal, habrá culpabilidad cuando la conducta del agente le sea reprochable en virtud de no haber actuado de manera digna y tener conciencia de la antijuridicidad de su proceder, perteneciendo la conciencia de la antijuridicidad a la culpabilidad junto con la reprochabilidad.

#### K) INCULPABILIDAD.

Las causas de inculpabilidad son diferentes dependiendo de la teoría de que se trate, así tenemos como causas de inculpabilidad, las siguientes:

Para la teoría psicológica de la culpabilidad son inculpabilidades: El error, éste debe ser esencial e invencible; es decir, cuando por un error no se prevee lo que es imprevisible.

El error de tipo, cuando se desconoce uno o varios de los elementos pertenecientes al tipo, este error anula el elemento intelectual del dolo.

Por error de licitud, permisión o eximente putativa, que es cuando por un error esencial e invencible se cree por parte del sujeto activo que existe a su favor alguna causa de licitud, o bien que por el mismo error supone que su conducta esta justificada en una norma penal o extrapenal.

Por error de derecho o error de prohibición directo, es decir, que desconozca la norma que está realizando y que es constitutiva de un tipo penal.

Por coacción, es decir, que en virtud de haberse ejercitado por otra persona en contra del agente una, vis moral, lleva a cabo el tipo, este elemento anula el elemento intelectual del dolo.

La única causa de inculpabilidad en el delito de defraudación fiscal de acuerdo al psicologismo es la coacción, ello se desprende de la naturaleza de los elementos típicos, pues para realizarlos se necesita plena conciencia de lo antijurídico de la conducta pues requiere que se lleven sólo dolosamente.

Para la teoría normativa de la culpabilidad, son causas de inculpabilidad, -

las siguientes:

- 1.- El error de tipo.
- 2.- El error de licitud o error de prohibición indirecto.
- 3.- El error de Prohibición directo o de Derecho.
- 4.- La coacción y,
- 5.- La no exigibilidad de otra conducta.

Los tres primeros son también causas de inculpabilidad de psicologismo y del normativismo, y los números 4 y 5, son para el normativismo inculpabilidad en virtud de que el agente no pudo actuar de modo distinto, tomando en cuenta las circunstancias o motivaciones anormales.

Aplicando la teoría normativa de la culpabilidad, sería causa de inculpabilidad en el delito de defraudación Fiscal, la coacción y la no exigibilidad de otra conducta.

Para el finalismo serían causas de inculpabilidad:

La no exigibilidad de otra conducta, es decir, la no reprochabilidad, por la expresada circunstancia.

El error de Derecho o error de prohibición directo, en virtud de que como que dó ya establecido, la conciencia de la antijuricidad es un elemento de la culpabilidad para el finalismo, y lo que anula la conciencia de ésta es el indicado error.

Aplicando la teoría normativa de la culpabilidad; es decir, el normativismo - puro, el que no está matizado de elementos subjetivos, al delito de defraudación - fiscal, será la no reprochabilidad de la conducta y el error de derecho o prohibición directo ya sea que desconozca la existencia un precepto que regula como illicita dicha conducta. Puesto que cuando falte el dolo o la culpa, como esta teoría - traslada aquéllos a la conducta y, ésta pertenece al tipo de injusto, se producirá una atipicidad.

L) CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO.

a) Condiciones Objetivas de Punibilidad.

Islas Magallanes, siguiendo a Pannain en relación a las condiciones objetivas de punibilidad dice, que no son elementos constitutivos porque no intervienen en la construcción de la figura del delito: Su función es la de acondicionar la existencia de un delito ya estructuralmente perfecto, pero no vital. Así como los órganos son esenciales para la existencia de un individuo, el oxígeno que debe respirar, es esencial para su vida, pero no es un órgano, sigue diciendo el mencionado autor, que en el campo Penal Mexicano podemos citar la acertada opinión de Villalobos; entiende el jurista mexicano que si las condiciones de punibilidad no son comunes a todos los delitos no pueden tener el carácter esencial a la figura que las pretende atribuir y, agrega, que las razones contenidas en los diversos criterios expuestos nos parecen suficientes para poder afirmar la postura contraria sostenida por Florian, entre otros consistentes en incluir entre los elementos del delito a las condiciones de punibilidad, es a todas luces erróneo, ya que la importancia de dichas condiciones se circunscriben tan sólo a la actualización de la pena, y finalmente menciona que pese a ellos, debido a la falta de precisión definitiva de la determinación de la naturaleza jurídica atribuible a las condiciones-objetivas de punibilidad, hoy en día suele confundirse tanto con el resultado de la conducta o hecho, como con los presupuestos del delito y en ocasiones hasta con los requisitos procesales necesarios en cada delito.<sup>152</sup>

El delito de defraudación fiscal no requiere condiciones objetivas de punibilidad.

Por otra parte, si bien entendemos que las condiciones objetivas de punibilidad no deben ser confundidas con los requisitos de procedibilidad, pensamos que el estudio de estos últimos, es adecuado hacerlo en el presente apartado.

Según se desprenda del artículo 92, del Código Fiscal de su fracción III el de

152.- Cfr. Delito de Revelación de Secretos, pp. 131-132, Editado por los Talleres Gráficos de la Nación, México, 1962.

lito de defraudación requiere de un requisito de procedibilidad como es el caso de de la "querella necesaria", determinándose, que "los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes que el Ministro Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

Asimismo se determina, en el mismo numeral, que "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 querella o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal - formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal".

Finalmente en el penúltimo párrafo del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación se indica, que "no se formulará querella si quien hubiese 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 vista o cualquier - otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales".

b) Ausencia de Condiciones Objetivas de Punibilidad.

Las condiciones objetivas de penalidad tampoco son elementos esenciales del - delito. Si las contiene la descripción legal, se tratará de caracteres o partes integrantes del tipo; si faltan en él, entonces constituirán meros requisitos ocasionales y, por ende, accesorios, fortuitos. Basta la existencia de un solo delito - sin estas condiciones para demostrar que no son elementos de su esencia.<sup>153</sup>

Como ya quedó establecido nuestro delito en estudio no requiere de condiciones objetivas de punibilidad, por lo cual no es dable que se presente su ausencia.

#### M) PUNIBILIDAD.

Castellanos Tena, enseña que la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena tal de esta sanción, también utiliza la palabra punibilidad, con menos propiedad, para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito. En otros términos; es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada; se engendra entonces una amenaza estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas igualmente se entiende por punibilidad, en forma menos apropiada, la consecuencia de dicha conminación, es decir la acción específica de imponer a los delinquentes, a posterior, las penas conducentes. En este último sentido, la punibilidad se funde con la punición misma, con la imposición concreta de las sanciones penales, con el cumplimiento objetivo de la amenaza normativa.

La punibilidad se sintetiza de la siguiente manera: a) Merecimientos de penas; b) amenaza estatal de imposición de sancionar si se llenan los presupuestos legales; y, c) la aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.<sup>154</sup>

Continúa diciendo, que "en materia penal el Estado reacciona mucho más energicamente que tratándose de infracciones civiles o de otro tipo; obra drásticamente al cominar la ejecución de determinados comportamientos con la aplicación de las penas."<sup>155</sup>

Rafael de Pina, dice "que nuestra ley penal, al referirse al engaño o al error en el fraude, contrae la naturaleza Penal de estos elementos, pues el error de índole civil no da lugar al ejercicio de acción punitiva alguna, sino a la rescisión del contrato con el resarcimiento de los daños y perjuicios causados. Para que -

---

154.- Cfr. Op. Cit., p. 267.

155.- Op. Cit., p. 268.

exista el error o el engaño de naturaleza penal, es indispensable que exista en la mente del autor de aquél una dañada intención que tienda, no sólo a inducir a otro a celebrar un contrato que de otra manera no habría concertado, sino a la obtención ilícita de una cosa o al alcance de un lucro indebido, es decir, que entre la dañada intención del acusado de Fraude y el beneficio ilícito debe haber una relación inmediata de causa y efecto".<sup>156</sup>

Algunos autores consideran la penalidad como elemento del delito esencial general, o genérico. Para nosotros no es más que la consecuencia del delito. Pavón - Vasconcelos, anota, que "la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas dictadas para garantizar la permanencia del orden Social".<sup>157</sup>

En relación a la punibilidad, el delito de Defraudación Fiscal la determina en el segundo párrafo del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación: Se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de quinientas veces el salario; cuando exceda 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.

#### N) EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

En este aspecto se dice que las excusas absolutorias reconocidas en el Derecho difícilmente encuadran dentro de una sistematización doctrinaria, pues cambian y evolucionan de pueblo a pueblo y aún según los tiempos. Así Silvela encontró que obedecen a las preocupaciones dominantes en diversos órdenes de ideas y a la constitución de la familia. Pero en nuestro Derecho se reconocen, además, otros motivos. En general podemos decir que se apoyan desde el punto de vista subjetivo en

156.- Código Penal Anotado, p. 239, Editorial Porrúa, S.A., México, 1960.

157.- Manual, Op. Cit., p. 121.

la ninguna o escasa temibilidad que el agente revela; para el mínimo tiempo este - fundamento puede descomponerse sistemáticamente en las siguientes especies: a) excusas en razón de los móviles efectivos revelados. b) Excusas en razón de la copropiedad familiar. c) Excusas en razón de la maternidad consciente. d) Excusas en razón del interés social preponderante; y, e) Excusas en razón de la temibilidad específicamente revelada.<sup>158</sup>

Villalobos menciona, que "no obstante que existe y esté plenamente integrado el delito, la ley no impone sanción por razones particulares de Justicia o de convivencia contra los cuales no puede ir la pena".<sup>159</sup> Jiménez de Asúa nos señala, que "son causas de impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que a un acto típico, antijurídico, imputable, a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública, es decir, que son motivos de impunidad".<sup>160</sup>

Refiere el mismo Asúa, que la falta de imputación "es un elemento del tipo referido a la antijuricidad. Por tanto, su ausencia no hace que surja una excusa absoluta sino la falta de tipo y por ende la exención de pena por atipicidad".<sup>161</sup>

Somos de parecer que las excusas absolutorias constituyen el aspecto negativo de la punibilidad. Es decir, no opera la imposición de la sanción al autor de un delito en razón de consideraciones de política criminal.

El delito de defraudación fiscal no contiene excusas absolutorias.

---

158.- Cfr. Carrancá y Trujillo, Derecho Penal Mexicano parte General, pp. 629-630, - Décima Tercera Edición, Editorial Porrúa S.A. México, 1980.

159.- Derecho Penal Mexicano, Parte General, p. 426. Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.

160.- La Ley y el Delito, Op. Cit., p. 432.

161.- Op. Cit., p. 435.

FORMAS DE APARICION

Una vez estudiada la primera esfera del delito de defraudación fiscal al haber analizado sus elementos positivos y negativos, nos referimos ahora a las formas de aparición del delito de defraudación fiscal.

A).- ITER CRIMINIS.

"El delito se desplaza a lo largo del tiempo, desde que apunta como idea o tentación en la mente, hasta su terminación; recorre un sendero o ruta desde su iniciación hasta su total agotamiento. A este proceso se le llama, iter criminis, es decir, camino del crimen".<sup>1</sup>

El iter criminis, comprende el estudio de las diversas fases recorridas por el delito desde su ideación hasta su agotamiento. Tradicionalmente distingue en el iter criminis la fase interna de la externa llamada también subjetiva y objetiva. El delito se encuentra en su fase interna cuando aún no ha sido exteriorizado; no ha salido de la mente del actor; en tal estado se coloca a la ideación, a la de liberación y a la resolución de delinquir.<sup>2</sup> Carrancó y Trujillo, es de parecer que, "en el iter criminis, o sea, según los prácticos Italianos del siglo XIII, en adelante, el camino que recorre el delincuente para dar vida al delito, pueden advertirse dos fases: la interna o psíquica y la externa o física. En la vida del delito concurren una actividad mental y una muscular. A la primera pertenece la idea criminosa (motivo, deliberación y resolución); a la segunda, la manifestación de la idea (proposición, conspiración e inducción), la preparación, los actos ejecuti vos (tentativa) y los de consumación".<sup>3</sup>

a).- Fase interna.

El primer fenómeno (ideación) se produce al surgir, en la mente del sujeto la idea de cometer un delito. Puede suceder que ésta sea rechazada en forma defini

1.- Castellano Tena. Op. Cit., p. 275.

2.- Cfr. Pavón Vasconcelos. Manual, Op. Cit., p. 435.

3.- Parte General, Op. Cit., p. 639.

va o bien, suprimida en principio, surja nuevamente iniciándose la llamada deliberación por ésta se entiende el proceso psíquico, de lucha entre la idea criminal y aquellos factores de carácter moral, o utilitario que pugnan contra ella.

Entre el momento en que surge la idea criminal y su realización puede transcurrir un corto tiempo o un intervalo mayor según sea el ímpetu inicial de la idea y la calidad de la lucha desarrollada en la psique del sujeto, pero si en este persiste la idea criminal, después de haberse agotado el conflicto psíquico de la deliberación, se ha tomado ya la resolución de delinquir. La fase subjetiva no tiene trascendencia penal, pues no habiéndose materializado la idea criminal, en actos o palabras no llega a lesionarse ningún interés jurídicamente protegido.

El derecho regula las relaciones entre personas y por ello el pensamiento no delinque.<sup>4</sup>

Y aún la determinación o el propósito que a ello encamina, carecen de relevancia jurídica, puesto que el Derecho es un conjunto de normas de revelación y tiende a conservar un orden social, eminentemente objetivo, que no se altera por lo que un sujeto piense o quiera mientras no haga nada externo encaminado a satisfacer su deseo.<sup>5</sup>

Burlamaque, citado por Romagnosi, nos comenta, que en los actos puramente internos, los simples pensamientos, que no manifiestan con ningún acto exterior notorio a la sociedad, por ejemplo, la idea desagradable, que algunos se forman de una acción malvada, el deseo de cometerlo, el designio que alguno concibe sin llevarlo a la práctica, etc., todo esto no está sometido a penas humanas, aún cuando después ocurra por casualidad, que los hombres tengan conocimiento de ello. No obstante - ésto, es preciso hacer dos o tres observaciones sobre el particular. La primera es que si este clase de actos perversos, no están sometidos a penas humanas, es por lo que la debilidad humana no permite, aún por el bien mismo de la sociedad, que sean,

---

4.- Cfr: Pavón Vasconcelos. Manual, Op. Cit., pp. 435-436.

5.- Cfr. Villalobos. Dinámica del Delito, p. 170, Editorial Jus, México, 1955.

tratados con todo el rigor, por lo tanto, es necesario tener justa tolerancia para la humanidad en las cosas que, aunque en sí mismas sean malvadas, no interesan de un modo considerable.<sup>6</sup>

La fase interna que recorre todo delito, se manifestará en el sujeto activo - del delito de defraudación fiscal, cuando en el sujeto surge la idea de defraudar al fisco, posteriormente halla deliberación de cometerlo o no, y finalmente exista una resolución interna, esto es, una decisión adaptada. Claro está, que el simple proceso interno no es suficiente para imponerle al sujeto una pena, en razón del principio de que "el pensamiento no delinque".

b).- Fase externa.

Jiménez de Asúa, nos dice "iniciase la fase externa con los actos preparatorios, cuyo definitivo delinde se fijará al hablar de los límites de la tentativa. Basta aquí destacar que sólo el tipo puede darnos guía segura".<sup>7</sup>

Estos actos son aquellos que nos constituyen la ejecución del delito proyectado, sólo tienden a preparar su ejecución; son ejemplo, el hecho de procurarse una arma para cometer el delito, el de armarse de ganzas y robar la casa, etc. En la práctica son muy difíciles distinguir de los actos de ejecución, y se ha dicho para lograrlo, que si son de naturaleza inocente, que igual puedan ser practicados por un individuo que tenga propósitos delictivos, que por aquel que va a cometer un acto ilícito, entonces son preparatorios y sólo pueden ser ejecutados por el que tenga ánimo de delinquir, son actos de ejecución.

Son actos preparatorios señala Villalobos, "todo aquello que organiza los preliminares indispensables, apostando los instrumentos con que ha de ejecutarse

6.- Cfr. Génesis del Derecho Penal, p. 233, Editorial Temis, Bogotá, 1956.

7.- La Ley y el Delito, Op. Cit., p. 471.

el acto delictuoso y reuniendo las informaciones que facilitan la realización de lo que se ha proyectado, pero sin llegar a la conducta misma que se considera constitutiva del tipo delictuoso".<sup>8</sup>

Los actos preparatorios en el delito de defraudación fiscal, consisten como se indica en preparar las condiciones o circunstancias necesarias para que por medio de engaños o aprovechamiento de errores se omita el pago de una contribución, o bien se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Erario Federal.

c).- Tentativa inacabada, acabada e imposible.

1.- Tentativa inacabada.

Si el sujeto se ha encaminado a materializar el delito, éste se trunca por situaciones ajenas a la voluntad del agente, aflora un vértice jurídico de la tentativa, para conformarse se requiere como apunta Cuello Calón.

El principio de ejecución de los actos característicos del delito es el elemento típico de la tentativa. No basta querer un delito ni tener intención ejecutarlo, pues las meras intenciones están fuera del campo Penal, es preciso que hayan empezado a ejecutarse actos dirigidos directamente a la perpetración del delito. Cuando los hechos ejecutados no revisan este carácter, nos encontramos ante meros actos preparatorios, no ante un verdadero principio de ejecución, que no existe mientras no se produzcan actos encaminados de modo directo, contra una norma penal determinada. Sin embargo en la llamada tentativa acabada, no sólo hay un principio de Ejecución, sino ejecución de todos los actos que integran materialmente el delito aun cuando el resultado dañoso no llegue a producirse, la ejecución del delito debe interrumpirse por causas ajenas a la voluntad del agente por ejemplo, la llegada de personas que sorprendan al ladrón, etc. Más si el agente interrumpe voluntariamente la ejecución del delito, no hay tentativa punible y sólo responderá de los hechos -

---

8.- Dinámica del Delito, Op. Cit., p. 177.

que haya ejecutado en el curso de su acción.<sup>9</sup>

Nosotros decimos que la tentativa inacabada gira en torno en un inicio de ejecución o inejecución (omisión) y la no realización del delito por causa ajena a la voluntad del agente, pudiéndose presentarse el desistimiento por parte del sujeto pasivo.

En el delito en que nos entrafia en nuestro análisis habrá tentativa inacabada, cuando haya un comienzo de ejecución, ya sea por medio de engaños o aprovechamiento de errores, para omitir el pago no produciéndose el delito por causas ajenas a la voluntad del agente o bien, porque éste se desista de seguir realizando actos de ejecución para evitar la consumación del delito. La tentativa está específicamente determinada en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 98, en donde se dispone que "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" (tentativa inacabada).

En el párrafo final se reglamenta el desistimiento al indicarse, que "si el autor desistiere de la ejecución..., no se impondría sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito" (delito remanente).

## 2.- Tentativa Acabada.

Se presenta cuando el agente realiza actos idóneos para llevar a cabo el delito que persigue no consiguiendo el resultado por situaciones ajenas a su voluntad. Por su parte Malo Camacho indica, que aún las figuras jurídicas del delito imponible, del arrendamiento y del desistimiento, en buen número de países declarados impunes o sujetos a pena disminuida a medidas de seguridad, desde el exclusivo punto de vista de la actividad del agente, quedan incluidos en la esfera general de la tentativa, como tentativa acabada, así verificado una acción completa pero fallida.<sup>10</sup>

---

9.- Cfr. Derecho Penal, Op. Cit., pp. 586-587.

10.- Cfr. Tentativa del Delito, p. 14. Dirección General de Publicaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, - 1971.

Oreño Nieto menciona, que "hay ejecución completa de actos encaminados hacia un resultado delictivo, del cual no acontece".<sup>11</sup>

Sobre este aspecto Jiménez de Asúa, manifiesta, "se funda, de un lado, en la voluntad criminal que se da igual que en el delito consumado y otra parte en el peligro que ha estado en un momento concreto al bien jurídico que se atacaba, así como en la alarma o daño social que ocasiona,

La tentativa es un grado de la vida del delito. Es, por la falta del daño inmediato o físico, un delito imperfecto".<sup>12</sup>

La tentativa acabada está prevista también en el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación, que en lo conducente determina: "La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho (dolo) delictivo se traduce en una..., realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente (tentativa acabada)". Se reglamenta el arrepentimiento al indicarse en el párrafo final, que "si el autor..., impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna (arrepentimiento), a no ser que los actos ejecutados constituyen por sí mismos delito" (delito remanente).

En el delito de defraudación fiscal es posible la verificación de la tentativa acabada, cuando existe la resolución de defraudar al fisco federal por parte del sujeto activo, además de llevarse a cabo una total ejecución de los actos que debían producir el delito, y la no realización de éste por causas ajenas a la voluntad del agente.

Como el delito a estudio es de resultado material es dable al arrepentimiento en la tentativa acabada, esto es, que por causas propias, el mismo agente impida la consumación del delito.

11.- Síntesis del Derecho Penal, Parte General, p. 81, Editorial Trillas, México, 1964.

12.- La ley y el Delito, Op. Cit., p. 474.

Punibilidad de la tentativa.

El artículo 98, del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo segundo dispone, que "la tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado".

### 3.- Tentativa imposible.

La tentativa imposible, delito imposible o tentativa innidónea, se configura cuando se realizan por parte del sujeto activo del delito actos de ejecución tendientes a la consumación del delito, no produciéndose éste por faltar el objeto jurídico, material, o bien porque los medios no sean los idóneos.

En el delito de defraudación fiscal se dará una tentativa imposible cuando los medios que utilice el sujeto activo no sean los que requiere la ley; cuando falte el objeto jurídico (activo patrimonial del fisco), o al objeto material (en este caso coincide con el sujeto pasivo).

#### d).- Consumación.

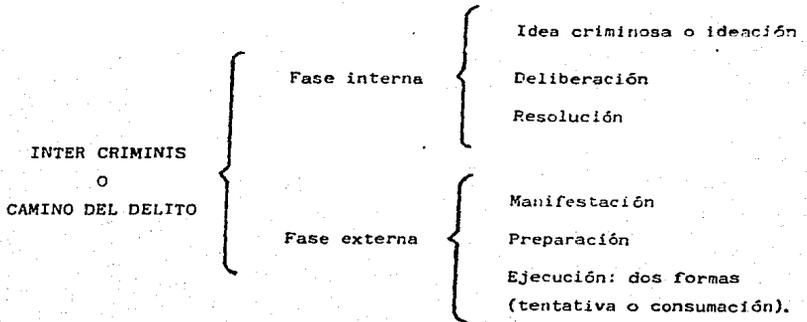
Carranca y Trujillo, refiriéndose al "delito consumado nos dice que es la acción que reúne todos los elementos genéricos y específicos, que integran el tipo legal. «Un delito está consumado cuando todos sus elementos constitutivos, según el modelo legal, se encuentran reunidos en el hecho realizado». Carranca, distinguió entre el delito perfecto, que es cuando ha alcanzado su objetividad jurídica, y el perfecto agotado que es cuando ya ha producido todos los efectos dañosos que serán consecuencia de la violación, y a los cuales tendrá el agente, de manera<sup>13</sup>, que digamos en la falsificación de la moneda, el delito consumado es perfecto cuando ha sido concluida la falsificación y agotada cuando circula la falsa moneda.

Por nuestra parte decimos que el delito de defraudación fiscal se consuma, -

13.- Parte General, Op. Cit., p. 546.

cuando se integran todos los elementos de esta figura delictiva; no decimos como - muchos otros, "cuando la conducta llene completamente el núcleo del tipo", porque es claro que entonces estaríamos en la presencia de tipicidad solamente, ya que no se llenarían los restantes elementos del delito.

Enseguida pasaremos a sintetizar por medio de un esquema el iter criminis de la siguiente forma:



CONCURSO DE DELITOS

Alberto A. Campos, siguiendo a Nino opina en relación al concurso: "No es otra cosa que la punición de ciertas conductas que, independientes o no encuadran en más de un tipo".<sup>1</sup> De tal modo, lo que el legislador ha querido en estos casos es prevenir la proliferación delictiva, añadiendo a la pena originaria y única que se debe imponer por un sólo delito, tantas otras como otros ilícitos haya cometido el mismo autor; sobre todo que el concurso prevé situaciones donde, o bien exista un hecho único, o bien más de un hecho imputable a un autor, que se adecúan a más de una figura delictiva.<sup>2</sup>

Hay casos en que estos hechos, simples o complejos en su elaboración, resultan claramente excluyentes entre sí, y en este caso, de aplicar dichos tipos podría resultar que estuviéramos juzgando un mismo hecho dos o más veces, es el caso de lo que se conoce como concurso aparente de normas.

A) IDEAL O FORMAL

Nosotros decimos que hay concurso ideal o formal cuando con una sola conducta se cometen varios delitos. En la defraudación fiscal se presentará al concurso ideal o formal cuando con una sola conducta se lleve a cabo el delito de defraudación, y otro delito diferente, digamos en virtud de los medios empleados, cuando se obtenga un beneficio indebido en perjuicio al fisco federal y de un tercero, consiguientemente, habrá concurso de delitos.

El Código Penal en el artículo 18, establece el concurso ideal o formal diciendo: "Existe concurso ideal, cuando con una sola conducta se cometen varios delitos"; disposición aplicable al delito de defraudación fiscal, donde al presentarse tal hipótesis en razón del imperativo contenido en el artículo 60., primer párrafo

1.- Derecho Penal, Parte General, p. 281, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1980.

2.- Cfr. Op. Cit., p. 281.

del Código Penal.

B) REAL O MATERIAL.

"Si un sujeto comete varios delitos mediante actuaciones independientes, sin haber recaído una sentencia por algunos de ellos, se está frente al llamado concurso material o real, el cual se configura lo mismo tratándose de infracciones semejantes (dos o tres homicidios) y con relación a tipos diversos, (homicidio, lesiones, robo, cometidos por un mismo sujeto)".<sup>3</sup>

"Para su existencia es preciso: a) que un individuo sea autor de uno o más hechos encaminados a la obtención de diversos fines delictuosos; b) que se produzcan diversas infracciones; c) que ninguno de los delitos haya sido penado anteriormente, pues en tal caso no habría concurso de delitos, sino reincidencia".<sup>4</sup>

Pavón Vasconcelos, en cuanto al concurso real considera, que "se dará concurso real y por ello acumulación, cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que exista identidad en el sujeto activo;
- b) Que haya una pluralidad de conductas;
- c) Que se dé igualmente una pluralidad de delitos;
- d) Que no exista sentencia irrevocable respecto de los delitos en concurso y
- e) Que la acción Penal no se encuentre prescrita".<sup>5</sup>

Por nuestra parte consideramos que habrá concurso real o material de delitos cuando con diferentes conductas se lleven a cabo diferentes delitos.

El artículo 18, del Código Penal en su segunda parte reglamenta el concurso real o material de delitos diciendo: "Existe concurso real, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos".

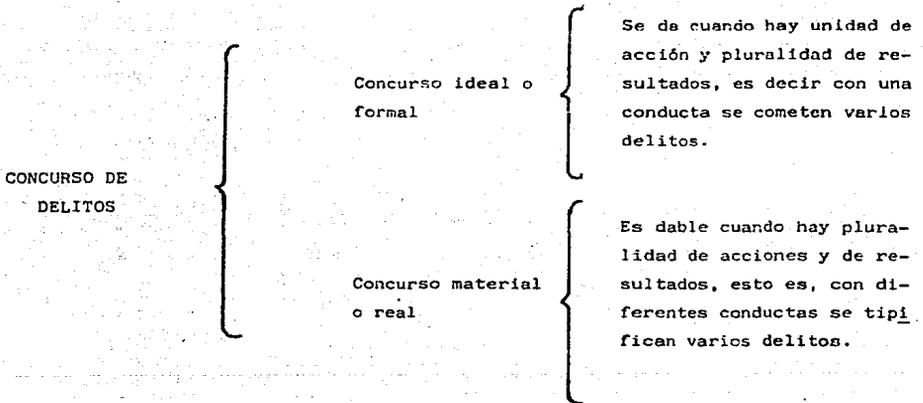
3.- Castellanos Tena. Op. Cit., p. 297.

4.- Cuello Calón, Op. Cit., p. 636.

5.- Manual, Op. Cit., p. 495.

Indudablemente que el concurso real se presentará cuando el sujeto activo con pluralidad de conductas lleve a cabo además de la defraudación fiscal otro u otros delitos.

El concurso de delitos lo sintetizaremos en el cuadro sinóptico siguiente:



## AUTORIA Y PARTICIPACION

La participación de carácter accesorio se entiende que depende de la vida de un hecho principal.

### A) AUTOR MATERIAL O INMEDIATO.

Autor es en primer lugar, el sujeto que ejecuta la acción expresada por el verbo típico de la figura delictiva, aquí están comprendidos tanto el sujeto que solo y por sí mismo ejecuta la acción, como los que la ejecutan directa y conjuntamente con otros. No es posible afirmar la existencia de relación inmediata entre un sujeto y un hecho determinado cuando no existe intervención alguna de la subjetividad libre de aquél. Cuando tal situación es producida por otro sujeto, este otro es el autor inmediato. Así ocurre, cuando se viola el motivo o se le da un orden irrecusable.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 95, determina, que "son responsables de los delitos fiscales, quienes: II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley", esto es, se establece en la indicada fracción la figura de la autoría material o inmediata.

Será autor material o inmediato aquel sujeto que establecimos como idóneo, cuando hicimos el estudio del sujeto activo, al hablar de los elementos típicos.

### B) COAUTOR.

Cautoría es la comisión mancomunada de un hecho punible mediante la colaboración consciente y querida.

La coautoría se basa en el principio de la división de las tareas y del reparto funcional de los roles. Cada partícipe es aquí, como compañero con iguales derechos, cotitular de la resolución común y de la realización mancomunada del tipo, de un modo que las distintas contribuciones se completan en un todo unitario y el resultado total debe atribuirse a cada partícipe.

Sólo pueda ser coautor quien viene al caso como autor idóneo del hecho punible, correspondiente y, al llevar a cabo el tipo, realiza en su persona las intenciones especiales mencionadas en la ley, por ejemplo, la intención de apoderamiento.

En relación a la figura jurídica de coautoría del Código Fiscal de la Federación en el artículo 95, preceptúa: "Son responsables de los delitos fiscales, quienes III.- Cometan conjuntamente el delito".

En relación a la presente hipótesis, manifestamos que estamos en presencia de la llamada coautoría; es decir, que dos o más autores realizan conjuntamente el delito de defraudación fiscal.

#### C) AUTOR MEDIATO.

Quien se vale en la ejecución del hecho punible de un inculpable, pueda de cualquier modo, ser punible, si actúa bajo determinadas circunstancias que lo hacen aparecer a él mismo como autor; esas circunstancias se dan frecuentemente en los casos de decisión o ayuda al hecho de un enfermo mental, a menudo en la participación de un hecho principal no doloso y algunas veces ocasionalmente, en la colaboración de un hecho en estado de necesidad ajeno.

Autor mediato es el que ejecuta la acción por medio de otro sujeto que no es culpable o no es imputable, pero es autor.

El artículo 95, del Código Fiscal, tipifica en su fracción IV, la figura de la autoría mediata cuando dispone: "Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo".

Nosotros decimos que estamos en presencia de la coautoría mediata cuando una persona se vale de un inimputable, de un culpable por culpa, o de un inculpable por no exigibilidad de otra conducta.

#### D) AUTOR INTELECTUAL.

En esto, se considera como tales, a quienes no realicen por sí un delito pero-

logran que otro lo ejecute, usando para ello medios eficaces que no lleguen a impedir la concurrencia de la voluntad libre y el entendimiento por parte del inducido, figuriendo a Manzini dice, "para juzgar de la eficacia del medio empleado convendrá examinar la naturaleza de las relaciones entre sujeto activo y sujeto pasivo de la determinación, el grado de la fuerza de voluntad de cada uno de ellos las más o menor fácil sugestibilidad del sujeto pasivo..."<sup>1</sup>

La instigación debe ser dolosa; es decir, que no cabe instigar culposamente, ni tampoco inducir delitos culposos. Además ha de ser con intención de que ejecute el hecho, por lo tanto se excluye el llamado agente provocador, ya que éste al inducir al otro al realizar un acto que de ser real constituiría un delito.

En lo que corresponde a nuestro estudio, el delito de defraudación al fisco, - en el artículo 95, de la ley preceptúa sobre la responsabilidad de los delitos fiscales: "V.- Induzca dolosamente a otro a cometerlo".

En esta fracción se constata la figura a que nos venimos refiriendo del autor-intelectual; es decir, que éste genera su voluntad a otro a cometer el delito, esta instigación se podría presentar en la contabilidad cuando un administrador instigue al que lleve la responsabilidad ( contable ) , para lograr su propósito.

#### E) COMPLICE.

La complicidad es también, objetivamente, participación en el resultado del delito, y subjetivamente cooperación con voluntad al hecho principal.

La fracción VI, del artículo 95, del Código Fiscal determina la figura jurídica del cómplice cuando indica, que son responsables de los delitos fiscales, quienes "ayudan dolosamente a otro para su comisión".

---

1.- Cfr. Villalobos. Parte General, Op. Cit., p. 486.

El delito de defraudación fiscal se presentará por ejemplo cuando el sujeto activo sea ayudado por otro sujeto que le proporcione documentos falsos, para que el primero defraude al fisco federal.

Por otra parte el artículo 97, contiene una circunstancia agravante cuando se señala, que "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 resulta se aumentará de tres meses a tres años de prisión".

#### F) AUXILIO SUBSEQUENS

Surge con toda nitidez que lo esencial de ella estriba fundamentalmente en la promesa previa ofrecida antes de que el ejecutor comience la ejecución del hecho.

"Dicha promesa debe haber sido tomada en cuenta para obrar por alguno de los intervinientes, pues en caso contrario sólo constituirá una tentativa de complicidad impure o un encubrimiento si el agente presta ayuda", "en la instigación el instigador quiere la realización del delito por medio de «otro» a quien intenta determinar a la comisión del hecho ilícito. Como es obvio no son similares los términos en que se plantea la hipótesis de la complicidad subseguens, aún cuando la promesa sea en sí misma un factor determinante de la comisión del delito".<sup>3</sup>

En el artículo 95, reenumerado se establece el auxilio subseguens cuando se dice en la fracción VII: "Auxilian a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior".

Se está en presencia de lo que la doctrina conoce como auxilio subseguens, es decir, cuando no se hubiere prometido al sujeto que realiza el delito cierta ayuda, para después de su comisión delictiva, éste, tal vez no lograría su propósito sin dicha ayuda.

---

2.- Guillermo J. Fierro. Teoría de la Participación Criminal, p. 298, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1964.

3.- Op. Cit., p. 299.

## CONCLUSIONES

El comportamiento de la humanidad en su aspecto objetivo, se encuentra regulado a través de la ciencia jurídica. Con el transcurso del tiempo, los principios y doctrinas de cada lugar, se van adaptando a las nuevas formas de pensar de los individuos. No ajenos a este cambio social, los ordenamientos jurídicos modifican el texto de su letra, con el fin de estar acorde con la evolución y sofisticación de los conflictos que alteran la sana convivencia de los integrantes de la comunidad.

Reflexionando a cerca de los problemas que afronta la humanidad, somos de parecer, que ellos en gran medida, tienen como antecedente mediato la pérdida de valores provenientes de diferentes aspectos sociales tales como la religión, educación y el respeto a las normas jurídicas, esto es, la cultura media de los pueblos; problemas que se verían disminuidos en gran medida, si estos tres elementos sociales (religión, educación y cultura jurídica) desvinculados, marcharan unidos, de tal manera que llegaran a modificar o normalizar las conductas desviadas, esto es, parasociales, o bien las desarrolladas en las psiques de los individuos; puesto que se debe de precisar que el modo de pensar de cada hombre se refleja en un adecuado o inadecuado comportamiento del sujeto.

La ciencia se haya en contradicción con la religión; sin embargo no puede negarse la influencia que esta última ejerce en la idiosincrasia de los distintos grupos humanos, habida cuenta, de que no obstante de ser tan diferentes tienen un mismo fin, esto es, el bien común.

La cultura jurídica al crear las normas contenidas en diferentes leyes, con el componente de un precepto y una sanción, es aplicada coercitivamente, con el propósito de intimidar a los culpables, quienes obran sin tener el respeto debido de las reglas impuestas.

Para finalizar con las tres nociones anteriormente mencionadas (religión, educación y ciencia jurídica), si establecieran un nexo entre si, instaurarían una rápida evolución social, tomando en cuenta estos lineamientos fundamentales; los in-

dividuos mejorarían su proceder, fortaleciendo su conciencia y motivación a las normas, cuyos efectos repercutirían en un favorable comportamiento en la sociedad.

El delito de defraudación fiscal regulado por el Código Fiscal de la Federación, ha tomado los elementos básicos del artículo 386 del Código Penal, para tipificar y sancionar las conductas contra la disminución patrimonial del Estado; figura delictiva que se hace innecesaria si se toma en cuenta que todo comportamiento tendiente a lesionar el patrimonio del fisco federal, por medio del engaño o del aprovechamiento del error, se encuentra encuadrado en el indicado precepto 386 del Código Sustantivo Penal. Empero, el ordenamiento fiscal en su numeral 108, reglamenta la defraudación fiscal, constituyendo de conformidad con lo establecido en el párrafo primero del artículo 6° del Código Penal, un delito especial.

A manera de conclusiones del presente trabajo referido al análisis dogmático del tipo de delito de defraudación fiscal, conclusiones, por otra parte innecesarias, ya que cada punto desarrollado en este estudio conlleva una conclusión, procederemos a clasificar el ilícito en estudio tomando como punto de partida la clasificación de los delitos establecida por el maestro Castellanos Tena, permitiéndonos tomar posición en lo que no estemos de acuerdo.

El delito de defraudación fiscal preceptuado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se clasifica de la siguiente manera:

1.- EN FUNCION DE SU GRAVEDAD. Respecto a esta clasificación se han postulado dos divisiones del delito: Una bipartida que los distingue en los delitos y faltas, y otra tripartida que habla de crímenes, delitos y faltas o contravenciones; en atención a lo expresado la defraudación fiscal es un delito, en virtud de estar establecido como tal en una ley no penal, recibiendo, por tanto, la cualidad de ser un ilícito de carácter especial, además de estar conminada su realización, con pena privativa de libertad o multa, dependiendo el valor de lo defraudado, sanciones que sólo pueden ser impuestas por la autoridad judicial, a diferencia de las que establecen las autoridades administrativas.

2.- SEGUN LA FORMA DE CONDUCTA DEL AGENTE. Referente a esta clasificación, la división más usual tomando en cuenta el comportamiento del sujeto activo, los delitos pueden ser realizados por acción, omisión propia y por comisión por omisión.

Empero, el tipo del artículo 108 del Código Fiscal, es considerado por la doctrina como un delito de conducta plural, ya que en ocasiones requiere la convinación con junta o alternativa de una conducta de hacer, más una de no hacer, esto es, de una acción más una omisión o viceversa. Cfr. el análisis de la clasificación en orden a la conducta.

3.- POR EL RESULTADO. Según el resultado que producen los delitos se clasifican en formales o de mera conducta y materiales o de resultado. En atención a esta clasificación el delito de defraudación fiscal es de resultado material, ya que es imprescindible, que tenga objetividad el resultado típico, que se traduce en un resultado de carácter económico, esto es, una disminución en el patrimonio del fisco federal, producido por la omisión total o parcial del pago de los impuestos al tesoro público.

4.- POR EL DAÑO QUE CAUSAN. Con relación al daño que causan se dividen los delitos en lesión y de peligro. Evidentemente es un delito de lesión la defraudación fiscal al Estado, toda vez que se daña el bien jurídicamente tutelado consistente en el patrimonio del erario público, a diferencia de los delitos de peligro, en los cuales el interés tutelado por la norma sólo es puesto en situación de sufrir un riesgo.

5.- POR SU DURACION. Los delitos se dividen en instantáneos, instantáneos con efectos permanentes, continuados y permanentes.

Instantáneos puede ser el delito de defraudación fiscal, pues tan pronto se integran sus elementos constitutivos, se puede agotar su consumación, es decir, terminar. Así mismo puede presentar la forma de ser continuado, cuando con unidad de propósito y pluralidad de conductas se lesione el mismo artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

6.- POR EL ELEMENTO INTERNO O CULPABILIDAD. Tomando como base la culpabilidad con fundamento psicológico, los delitos se clasifican en dolosos, culposos y preterintencionales; la defraudación al fisco federal es un delito eminentemente doloso, y como ya establecimos requiere de un doble dolo; uno genérico, querer "omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución", y uno específico "con ánimo de lucro".

7.- DELITOS SIMPLES Y COMPLEJOS. En función a su estructura o composición los delitos se clasifican en simples y complejos; simples aquéllos en los cuales la le si ón ju ri d ic a é u n ic a; complejos cuando la figura jurídica consta de la unificación de dos infracciones. Nosotros estimamos que el delito de defraudación fiscal es un delito simple, habida cuenta de que el interés jurídico tutelado se traduce solamente en el patrimonio de la Hacienda Federal.

8.- DELITOS UNISUBSISTENTES Y PLURISUBSISTENTES. Por el número de actos integrantes de la acción típica los delitos se denominan unisubsistentes y plurisubsistentes. Puede revestir este doble carácter la defraudación fiscal, es decir, ser unisubsistente o plurisubsistente, según se realice con uno o con varios actos.

9.- DELITOS MONOSUBJETIVOS Y PLURISUBJETIVOS. Esta clasificación atiende a la unidad o pluralidad de sujetos que intervienen para ejecutar el hecho descrito en el tipo. En virtud de que la tipificación establecida en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no requiere de dos o más sujetos activos, o en otros términos de un concurso necesario de personas que lesionen el interés jurídico, po de mo s co n cl u i r e q u e s e t r a t a d e u n d e l i t o m o n o s u b j e t i v o.

10.- POR LA FORMA DE PERSECUCION. Se dividen en privados o de querrela necesaria cuando su persecución corre a cargo del ofendido o de sus legítimos representantes; será perseguible de oficio en aquellos casos en que la autoridad por ma nda to l e g a l, está obligadamente a actuar con independencia de la voluntad de los of e n d i d os. La defraudación fiscal es un delito perseguible por querrela de parte ofendida, esto es, a instancia de la Hacienda Pública Federal, quien deberá declarar que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en su patrimonio, fo r m u l a n d o l a d e c l a r e d e l a t o r e n t o r i a n t e l M i n i s t e r i o P ú b l i c o F e d e r a t i c u l o 2 2 d e l C ó d i g o F i s c a l.

11.- DELITOS COMUNES, FEDERALES, OFICIALES, MILITARES Y POLITICOS. Esta clasificación en función a la materia. Por estar establecido el delito de defraudación fiscal en una ley de carácter federal como lo es el Código Fiscal de la Federación, es evidente que se trata de un delito de carácter federal, cuya persecución co r r e s p o n d e al M i n i s t e r i o P ú b l i c o F e d e r a t i c u l o, y la imposición de las penas a la au t o r i d a d jurisdiccional f e d e r a t i c u l o.

## I N D I C E

	Págs.
Sumario . . . . .	IV
Consideraciones generales . . . . .	1
1. Breves antecedentes históricos . . . . .	1
2. Antecedentes legislativos . . . . .	7
Estudio dogmático del tipo de delito de defraudación fiscal . . . . .	15
1. Concepto de defraudación fiscal . . . . .	15
2. Elementos positivos y negativos . . . . .	17
A) Material u objetivo: Hecho . . . . .	18
1. Conducta: Elemento del hecho . . . . .	20
2. Resultado: Elemento del hecho . . . . .	24
3. Nexo causal: Elemento del hecho . . . . .	24
B) Clasificación en orden a la conducta y al resultado . . . . .	25
1. Clasificación en orden a la conducta . . . . .	25
2. Clasificación del delito en orden al resultado . . . . .	27
C) Ausencia de conducta . . . . .	29
D) Tipicidad . . . . .	30
a).- Elementos típicos . . . . .	30
I.- Presupuestos . . . . .	30
II.- Elemento típico material . . . . .	32
III.- Bien jurídico protegido . . . . .	32
IV.- Objeto material . . . . .	33
V.- Sujeto activo . . . . .	33
VI.- Sujeto pasivo . . . . .	36
VII.- Medios exigidos por el tipo . . . . .	37
VIII.- Elementos normativos . . . . .	40
IX.- Elemento subjetivo del injusto . . . . .	47
b) Clasificación del delito en orden al tipo . . . . .	48
E) Atipicidad . . . . .	51
F) Antijuridicidad . . . . .	54
G) Causas de licitud . . . . .	55
H) Imputabilidad . . . . .	57
I) Inimputabilidad . . . . .	60
J) Culpabilidad . . . . .	62
K) Inculpabilidad . . . . .	68

L) Condiciones objetivas de punibilidad y su aspecto negativo . . . . .	69
a) Condiciones objetivas de punibilidad . . . . .	70
b) Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad . . . . .	71
M) Punibilidad . . . . .	72
N) Excusas absolutorias . . . . .	73
Formas de aparición . . . . .	75
A) Iter criminis . . . . .	75
a) Fase interna . . . . .	75
b) Fase externa . . . . .	77
c) Tentativa inacabada, acabada e imposible . . . . .	78
d) Consumación . . . . .	81
Concurso de delitos . . . . .	83
A) Ideal o formal . . . . .	83
B) Real o material . . . . .	84
Autoría y participación . . . . .	86
A) Autor material o inmediato . . . . .	86
B) Coautor . . . . .	86
C) Autor mediato . . . . .	87
D) Autor intelectual . . . . .	87
E) Cómplice . . . . .	88
F) Auxilio subsequens . . . . .	89
Conclusiones . . . . .	90