

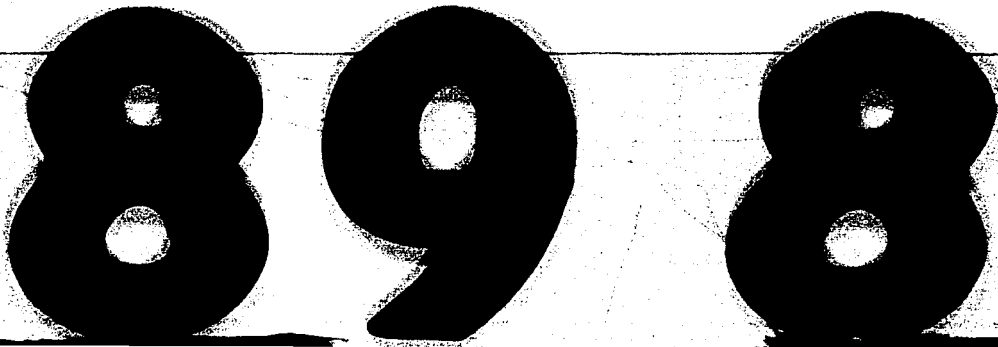
21

La Tentativa en la  
Defraudación Fiscal

ENRIQUE RIOS HIDALGO

MEXICO

1955





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
FACULTAD NACIONAL DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

LA TENTATIVA EN LA DEFRAUDACION FISCAL

ENRIQUE RIOS HIDALGO

MEXICO  
1955

---

*A MIS PADRES:*

*Porque con inmenso cariño, sacrificio y abnegación, han hecho de mí el hombre que nunca soñé.*

*A MIS MAESTROS:*

*Desde aquellos que en los primeros años de mi vida guiaron mi tembloroso pulso para enseñarme las primeras letras, hasta los que actualmente me ilustran con su sabio consejo.*

**AL SR. LICENCIADO DON  
MANUEL RIVERA SILVA:**

*Con admiración y respeto.*

**AL SR. LICENCIADO  
JAVIER ALBA MUÑOZ:**

*Cordialmente.*

**AL SR. LICENCIADO DON  
GUSTAVO N. SERRANO:**

*Con sincero agradecimiento.*

**FRATERNALMENTE A MIS INSEPARABLES AMIGOS:**

*Sr. Lic. José Hernández Acero y el*

*Dr. Héctor Menabrito Sánchez.*

**A SILVIA:**

*Cariñosamente.*

**AL SR. VICENTE ARAIZA**

*y respetable familia.*

*No por olvido deajo de aludir a aquellas personas  
cuya presencia se encuentra en la fibra más re-  
cándita de mi pensamiento, sino que no lo hago  
por temor a que por un verdadero descuido, deje  
de mencionar a alguien a quien mucho estimo.*

---

## LA TENTATIVA EN LA DEFRAUDACION FISCAL

### CAPITULO I

**SUMARIO:** 1.—Teoría del fraude. 2.—Del llamado fraude genérico. 3.—La acción en general. 4.—El bien jurídico tutelado: A).—Teoría clásica del patrimonio. B).—Doctrina moderna del patrimonio afectación. C).—Nuestro derecho.

El Estado, con el ánimo de reprimir las actividades delictivas que menoscaban su patrimonio, creó un delito al cual denominó "Defraudación", que en términos generales no viene a ser otra cosa que el fraude al fisco. Por ello es importante para entrar al tema de la presente monografía, estudiar aunque sea someramente el delito de fraude, pues en dicho delito se encuentra el antecedente del tema central de esta tesis.



1.—*Teoría del fraude.*—El delito de fraude ha sido conocido desde los tiempos de Roma, sólo que no había sido separado como entidad jurídica autónoma, con características propias y especiales, pues la conducta fraudulenta la encontramos en Roma involucrada en el delito de hurto o furtum, ya que en este delito, como lo manifiesta el licenciado González de la Vega, “se incluían, sin tipificarlas especialmente, las modernas nociones de robo, abuso de confianza, fraudes y ciertas falsedades por estimarse su elementos común el ataque lucrativo contra la propiedad” (1).

Fue en la propia legislación romana, con la expedición de la Ley Cornelia de Falsis, en la que se hizo el primer intento de separar el delito de fraude de los demás delitos patrimoniales, pues en ésta “se reprimían las falsedades en los testamentos y en la moneda; posteriormente se agregaron numerosos casos de falsedad que constituían ofensas a la fe pública. Además, en el estelionato se comprendieron los fraudes que no cabían dentro de los delitos de falsedad previstos, como gravar una cosa ya gravada ocultando la primera afectación, la alteración de mercancía, la doble venta de una misma cosa, etc. En general, se consideraba estelionato todo delito patrimonial que no pudiera ser considerado en otra cualificación delictiva” (2).

Modernamente y desde el punto de vista estrictamente doctrinario, el fraude ha sido entendido como la maquinación, engaño o artificio falaces para obtener ilícitamente un lucro. Esta infracción tiene profunda semejanza con el robo, el abuso de

(1) Francisco González de la Vega.—Derecho Penal Mexicano. Tomo II, Pág. 37.

(2) Francisco González de la Vega, obra citada, página 184.

confianza y el despojo de inmuebles y de aguas, existiendo casos tan difíciles de diferenciar, que tal parece que los elementos constitutivos de un delito se infiltran en los de otro tipo delictivo. Sin embargo, la técnica jurídico-penal ha encontrado rasgos especiales que permiten en la generalidad de los casos que se presentan en la vida cotidiana, diferenciar una infracción penal de la otra. Esta diferenciación se hace atendiendo a diversos criterios, pero fundamentalmente, a la actividad delictiva con la que se intenta o se consuma el delito. Así, en el robo, la acción lesiva del agente la constituye el apoderamiento ilícito (directo o indirecto) no consentido por el ofendido; en el abuso de confianza no existe tal apoderamiento, pues el delincuente, en este delito, recibe la cosa lícitamente a título precario, es decir, el ofendido entrega voluntaria y legalmente la tenencia de la cosa. La acción delictiva radica en que el agente dispone de la cosa de la cual se le ha transmitido la tenencia, pero no el dominio.

En otras palabras, en el abuso de confianza el sujeto cambia de destino la cosa, en el sentido de que obra como si tuviera el dominio del bien, usa de la cosa a título de dueño y en forma indigna abusa de la confianza, que se le ha depositado.

En el delito de despojo de inmuebles o de aguas, encontramos una situación especial, pues hasta hace algunos años este delito no podía confundirse, en ningún caso, con ninguno de los delitos patrimoniales apuntados. Para comprender mejor, es indispensable hacer notar que este delito, aun cuando fue conocido en Roma, alcanzó plena elaboración en la legislación española, y en ésta, desde que fue reglamentado el despojo, sólo fue trascendente para la vida penal aquel que se hacía por medios vio-

lentos; así por ejemplo: el Fuero Juzgo en la Ley II, Título I, Libro VIII, disponía que “Quien echa a otro omne por fuerza de lo suio, ante que el juicio sea dado, pierda toda la demanda...” En el Fuero Real, Ley IV, Título IV, Libro IV, disponía: “Si algún home entregare o tomare por fuerza alguna cosa que otro tenga en juro o poder, y en paz, si el forzador algún derecho hubiere piérdalo; e u derecho y no habie, entréguelo con otro tanto de lo suyo...”

Como vemos, el delito de despojo sólo prevenía la ocupación violenta, mas no la pacífica lograda por cualquier medio, pues al derecho civil se le dejó, a través de los interdictos, la protección de la propiedad lograda pacífica, pero ilícitamente.

No fue sino hasta el año de 1850, en que la tradición española rompió y comprendió dentro del delito de despojo, formas no violentas como el engaño o la furtividad. Esta excepción fue conservada en el Código Español de 1928, y como a la sazón México elaboraba, en el año de 1929, su Código Penal, adoptó la novedad en boga, comprendiendo el despojo no violento, estimándose como delito la ocupación del inmueble ajeno lograda a través del engaño o la furtividad.

Esta novedad hispana fue conservada en la redacción del Código Penal de 1931, el cual con alguna ampliación definió el delito de despojo en la siguiente forma: “Se aplicará la pena de tres meses a cinco años de prisión, y multa de cincuenta a quinientos pesos:

I.—Al que de propia autoridad y haciendo violencia o furtivamente, o empleando amenaza o engaño, ocupe un inmueble ajeno o haga uso de él o de un derecho real que no le pertenez-

ca...” (3).

Así pues, al aceptar nuestro Código que el despojo se puede cometer por medios engañosos, llegamos precisamente a los linderos del fraude, ya que este delito lo comete quien, haciendo uso del engaño o aprovechándose del error, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido.

Con esta explicación llegamos a la afirmación anterior, en la que manifestábamos que existen hechos de la vida real de tipicidad discutible, pero que sin embargo, el legislador y la doctrina han señalado los caracteres generales y especiales que sirven para diferenciar, en la generalidad de los casos, una conducta delictiva de la otra, por ejemplo: En el fraude, cuando se hace uso del engaño para hacerse ilícitamente de una cosa, encontramos una actividad semejante a la que se realiza en el despojo, cuando de propia autoridad y haciendo uso del engaño, se ocupa un inmueble ajeno.

Los tratadistas del Derecho Penal han estimado que en el delito de fraude sobre inmuebles, cometido por engaño, la actividad delictiva se encamina más bien a lograr la adquisición del título de propiedad, el defraudador en este caso engaña a su víctima con el fin primordial de obtener la firma de un documento público o privado que le otorgará derechos sobre el inmueble, es decir, la actividad delictiva ataca directamente los derechos que otorga el título e indirectamente al bien raíz. Pudiera decirse que el defraudador obtiene, antes que el inmueble, el derecho o título del mismo; en cambio, el despojador dirige su actividad fundamentalmente hacia la ocupación del inmueble

---

(3) Artículo 395 del Código Penal.

relegando a segundo término su preocupación por el título que otorga los derechos sobre el bien; el despojador se apodera del bien raíz o, como lo dice metafóricamente el licenciado González de la Vega, el despojador "roba" la posesión.

Hasta ahora hemos señalado la actividad con la que podemos diferenciar los delitos de robo, abuso de confianza y despojo, faltándonos la del fraude.

El Código Penal vigente establece que "comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido" (4). Podemos inferir de esta noción que el agente, al engañar o mantener en el error, logra que su víctima, en forma pacífica y voluntaria le entregue la cosa objeto del fraude; pero indiscutiblemente cuando el defraudador recibe la cosa, la obtiene ilícitamente. Hay que aclarar que la ley penal no sanciona, en el delito de fraude, la falaz conducta del agente, sino el hecho de intentar o de obtener lucro por los medios indicados. Así pues, podemos concluir que la conducta que se pune en el fraude es el hecho de obtener un lucro a través del engaño o del mantenimiento en el error.

2.—*Del llamado fraude genérico.*

La doctrina y la ley han designado con el nombre de fraude genérico a una noción general del fraude que comprende todas aquellas actividades delictivas que no quedan encuadradas en la serie limitada de conductas descritas en forma casuística y que reciben el calificativo de fraudes específicos, es decir, especiales.

Las legislaciones optan por dar una definición de fraude

---

(4) Artículo 386.

genérico en atención a que así lo aconseja la doctrina, en tanto que resulta imposible señalar en forma de catálogo toda la serie de conductas infractoras de la ley penal. Precisamente a esto se debe que el derecho penal adopte una fórmula suficientemente amplia para dar cabida a todas aquellas clases de actividades delictivas que no quedan tipificadas en un molde cerrado y que objetivamente describen una conducta singular fraudulenta.

En forma figurada se podría decir que la noción de fraude genérico es el casillero que comprende toda conducta fraudulenta que no podemos acomodar en los apartados especiales (fraudes específicos) que señala el legislador.

De la noción de fraude que nos da el Código Penal podemos desprender los siguientes elementos:

- a).—Que se engañe a uno o que haya aprovechamiento del error en que éste se encuentre;
- b).—Que se obtenga ilícitamente una cosa o un lucro indebido; y
- c).—Que exista una relación de causalidad entre el primer elemento (engaño) y el segundo (hacerse de la cosa u obtener un lucro).

Hay que advertir que sin la reunión o presencia de los tres elementos indicados no existe fraude desde el punto de vista jurídico.

Para la diáfana comprensión de este delito es necesario analizar aunque sea brevemente sus elementos constitutivos:

A.—En el engaño o en el aprovechamiento del error se presentan dos situaciones psicológicas diversas:

Primera.—En el engaño, el sujeto activo tiene conocimien-

to de la realidad, su intelecto capta los perfiles verdaderos de la cosa; hay una adecuación entre el sujeto cognocente y el objeto conocido, y precisamente el agente, conociendo los caracteres de la realidad, los deforma alterándolos y los presenta al sujeto pasivo, que ignorando los rasgos de la realidad, los acepta de buena fe como verdaderos. Así, el delincuente en el fraude por engaño, despliega una actividad positiva falaz y mentirosa.

Segunda.—Cosa distinta acontece en el aprovechamiento del error, pues en esta situación, el sujeto pasivo del delito cree que la realidad tiene perfiles que verdaderamente ésta no posee. El mismo lleva a su ánimo una versión falsa de la realidad, sin intervención del agente, y el infractor de la ley, conociendo la realidad, no saca de la versión irreal a la persona que se encuentra equivocada; aquí la actividad del infractor es negativa, simplemente para defraudar se aprovecha del falso concepto que la víctima tiene de las cosas. Es decir, concientemente disimula el conocimiento de la realidad, manteniendo al pasivo en el error, y se aprovecha de esta situación anormal para obtener, sin derecho, un lucro.

B.—Hacerse ilícitamente de una cosa o alcanzar un lucro indebido.

Para que exista fraude se requiere, además, como decíamos, que el agente se haga ilícitamente de una cosa o alcance un lucro indebido.

Estimo que la frase "hacerse ilícitamente de alguna cosa" comprende la conducta del sujeto que va dirigida a obtener la apropiación de bienes muebles o inmuebles, ya que la noción no distingue entre unos y otros, sino que habla de "cosa" en general,

aún más, la palabra cosa usada en la noción del fraude, comprende no sólo a los bienes corporales, sino también a los incorporeales como son los bienes susceptibles de apreciación pecuniaria; es decir, de los que integran el patrimonio de las personas, por ejemplo: los derechos de autor, usufructo, etc., como derechos integrantes del caudal patrimonial de las personas (5).

Por alcanzar lucro indebido debemos entender el hecho de percibir utilidades o ganancias ilegalmente, pues lucro significa ganancia o utilidad económica. Cuando este beneficio se obtiene ilícitamente y a través de engaño o aprovechamiento del error, se tipifica la figura jurídica del fraude, y por lo tanto podemos concluir que el legislador al emplear en la definición del fraude la frase "alcanzar un lucro indebido", se refiere a las utilidades en dinero o en especie percibidas sin derecho.

C.—Ya manifestábamos anteriormente que para que exista fraude se requiere la presencia de un nexo causal entre el engaño o mantenimiento en el error y la obtención de una cosa o percepción de un lucro. El engaño debe ser determinante para la obtención de la cosa; debe existir una situación tal, que merced al engaño o al mantenimiento en el error se logre la percepción de un lucro sin derecho, o la obtención de una cosa. Si tal ligamen no existe, no existirá infracción fraudulenta y, por lo tanto, la conducta no será punible.

### 3.—La acción en general.

En el fraude, como en todos los delitos, se requiere la exteriorización de la conducta, comprendiendo ésta, tanto la actividad po-

(5) El Lic. Francisco González de la Vega afirma que hacerse ilícitamente se refiere "a los bienes corporales de naturaleza física, comprendiendo los muebles como los inmuebles". Obra citada. Tomo II. Pág. 194.



positiva como la negativa que causa un resultado típico, por eso es necesario revisar la idea de acción:

La acción es entendida, de acuerdo con el cuadro de Guillermo Sauer, como un elemento del delito y se explica como elemento natural del mismo, pues se define como un movimiento corporal voluntario; pero es necesario agregar que no todo movimiento corporal voluntario es trascendente para el Derecho Penal, ya que entiendo que para que tal cosa suceda, se requiere que la acción sea típica, esto es, el movimiento corporal voluntario como acción, para que sea relevante penalmente, debe allanarse al tipo que describe la ley.

No podemos desconocer que en los llamados delitos de omisión existe también conducta, sólo que con intención o por causas imputables al sujeto, éste no realiza la acción que le era exigible conforme a derecho, o como dice Mezger, "la acción esperada". De este modo se puede entender la definición del delito que nos proporciona el artículo 7 del Código Penal, al decir que: "es el hecho u omisión que sancionan las leyes penales".

Es bien sabido que los simples pensamientos o voliciones criminales, que quedan tan sólo como tales para vivir en el fuero interno de las personas, no interesan al Derecho Penal, puesto que a éste le importan todos aquellos pensamientos que se exteriorizan a través de la conducta. Ya con extraordinario acierto Massari (6) indica que "El delito no es mero antojo o veleidad o deseo de un suceder antijurídico, ni sólo determinación, tendencia o impulso al suceder mismo; es voluntad que se actúa; es

(6) Señalado por el Dr. Mariano Jiménez Huerta en su obra "Panorama del Delito"—México, 1950. Pág. 4. Nota 4.

impulso que se exterioriza; pensamiento que desemboca en una conducta. Es praxis, comportamiento, actividad, ejecución”.

Lo expuesto nos indica que la acción reviste importancia para el estudio del delito, puesto que en todos aquellos casos en que falta la acción, no es posible, humana ni jurídicamente, reprocharle al sujeto su conducta, ya que es obvio decirlo, ésta no existe.

La falta de acción, demuestra claramente la inexistencia de un proceso psicológico voluntario que pueda dar como resultado un evento delictivo en el que se pueda fincar un juicio de reproche como base de la culpabilidad.

Para el desarrollo de la presente monografía se deben tener en cuenta los principios que se apuntan, ya que en la defraudación o en su tentativa concurren la acción, el dolo y la omisión, entre otros elementos, para cometer el delito.

#### 4.—*El bien Jurídico tutelado.*

En todos los delitos de orden patrimonial, el bien jurídico que se protege es la integridad del patrimonio de las personas en general, tanto de las físicas como de las jurídicas. Con mayor precisión podemos indicar que es el activo patrimonial el que se tutela, pues siendo el patrimonio el conjunto de bienes, derechos, obligaciones y cargas apreciables en dinero, es de comprenderse que la conducta del delincuente se perfila hacia la obtención de un lucro, el cual no se obtiene con el apoderamiento, disposición, etc., de las obligaciones y cargas del patrimonio.

Siendo el delito de fraude un delito de orden patrimonial, es necesario para comprender mejor el tema, hacer una pequeña exposición del concepto del patrimonio.

Dos son principalmente las teorías que explican el patrimonio: la llamada doctrina clásica o teoría del patrimonio-personalidad y la denominada doctrina moderna o del patrimonio-afectación.

#### I.—LA TEORIA CLASICA DEL PATRIMONIO.

Aubry y Rau (7) uno de los representantes de la escuela clásica francesa, sostiene como principios fundamentales del patrimonio los siguientes:

A.—Sólo las personas pueden tener patrimonio, porque sólo ellas son susceptibles de derechos y obligaciones.

B.—Toda persona necesariamente tiene un patrimonio, porque para la escuela que comentamos, el patrimonio no sólo es el conjunto de bienes que posee una persona en un momento determinado, sino que comprende la capacidad o posibilidad de adquirir bienes en el futuro. Es decir, para esta escuela basta la aptitud de adquirir, para considerar que la persona tiene patrimonio aun cuando de momento no tenga riqueza alguna.

C.—La persona sólo puede tener un patrimonio considerado como una universalidad, pues nunca podrá tener dos o más, considerados como masas autónomas.

Este principio se sustenta debido a que la escuela de referencia participa de los atributos de unicidad e indivisibilidad de la persona, pues considera al patrimonio como un "Todo" relacionado con una persona determinada.

D.—El patrimonio es inalienable durante la vida de su titular. Este principio es una derivación del señalado con la letra B.

(7) A. Colín y Capitán. "Curso Elemental de Derecho Civil Francés". Tomo I. Pág. 106 y siguientes.

Para esta escuela no puede existir la enajenación total del patrimonio pues lo considera, como hemos visto, no sólo como el conjunto de bienes que tiene una persona actualmente, sino además se integra con los bienes que se pueden adquirir en el futuro.

## II.—DOCTRINA MODERNA O DEL PATRIMONIO-AFECTACION.

Esta escuela ha definido el patrimonio teniendo en cuenta la finalidad que su titular, en un momento determinado, le haya asignado a determinados bienes, derechos y obligaciones. De este modo, una masa de bienes queda organizada legalmente en una forma autónoma, o como dicen Planiol, Ripert y Picard (8) el patrimonio es "Una universalidad reposando sobre la común destinación de los elementos que la componen, o más exactamente, un conjunto de bienes y deudas inseparablemente ligados, porque todos ellos se encuentran afectados a un fin económico, y en tanto que no se haga una liquidación, no aparecerá el valor activo neto".

Así, dice esta escuela, una persona puede tener distintos patrimonios considerados como masas autónomas diversas, afectados a un fin económico-jurídico; rompiendo con ello el principio de indivisibilidad del mismo, y esos bienes, derechos y obligaciones, pueden ser enajenables en su totalidad, con lo que se quebranta el principio de inalienabilidad del patrimonio.

Esta doctrina no estima que la capacidad de adquirir en el futuro forme parte del patrimonio de las personas, como lo manifiesta la escuela clásica; pues critica a ésta, afirmando que eso

---

(8) Tratado práctico de Derecho Civil Francés. Tomo II, Págs. 25 y 26.

es confundir el patrimonio con la personalidad misma. Por consiguiente, el patrimonio de afectación será siempre un conjunto de bienes, derechos y obligaciones realmente existentes y afectados a una finalidad económico-jurídica.

### III.—NUESTRO DERECHO.

Nuestro derecho, siguiendo la tendencia francesa, no se allana a la escuela del patrimonio personalidad, ni llega al extremo de adoptar la tesis moderna, sino que encontrando que existen instituciones jurídicas que difícilmente se pueden explicar dentro de la escuela clásica, tales como el patrimonio familiar, la sociedad conyugal, el patrimonio del ausente, el hereditario o el del quebrado, adopta una postura que tiende hacia la primera de las doctrinas apuntadas, con la excepción de no adoptar en su totalidad los principios de inalienabilidad e indivisibilidad del patrimonio.

---

## CAPITULO II

**SUMARIO: 1.—La defraudación fiscal. 2.—Antecedentes. 3.—Elementos de la defraudación. 4.—La acción en la defraudación. 5.—El bien jurídico protegido. A).—Generalidades. B).—El bien jurídico tutelado en la defraudación. 6.—Crítica de la definición actual del delito de defraudación.**

### 1.—LA DEFRAUDACION FISCAL.

Al principio de esta tesis afirmábamos que el Estado siempre se ha preocupado por conservar y acrecentar su patrimonio, por lo mismo, tiene la firme decisión de que a sus arcas ingresen la totalidad de los impuestos; por ello ha elevado a la categoría de delito la dolosa evasión de los mismos, calificando como contrabando la evasión de los impuestos exteriores y como defraudación la de los internos.

### 2.—ANTECEDENTES.

El delito denominado defraudación, es de reciente creación, pues sus antecedentes podemos remontarlos a tres períodos distintos.

a).—Antes de la creación propia y específica del delito de defraudación;

b).—A partir de 1948, año en que se creó la Ley Penal de Defraudación Fiscal Impositiva en Materia Federal, y

c).—Actualmente, con la inclusión del delito de defraudación como figura delictiva autónoma, en el capítulo relativo a los “Delitos Fiscales” del Código Fiscal de la Federación.

A.—Antes de que se expidiera la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se sancionaba la evasión de los impuestos con arreglo a las normas relativas al fraude, estatuido en el Código Penal, pues se estimaba que la conducta del causante que engañaba o se aprovechaba del error en que alguien se encontraba para evadir el pago de los impuestos, encuadraba en el tipo delictivo del fraude.

Como la realidad demostró una ausencia absoluta de procesos por fraudes fiscales, permaneciendo por lo mismo ajena la ley penal a los contribuyentes que no pagaban el impuesto fiscal o lo hacían parcialmente, pensó el legislador corregir esta anomalía mediante la expedición de una ley penal tributaria que se preocupara singularmente por lograr la total percepción de los impuestos, así, se puso en vigor en el año de 1948 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

B.—Como se ha dicho, la Ley de Defraudación tuvo como exclusivo objeto, lograr la recaudación de la totalidad de los impuestos fiscales, y el Estado, para lograrlo, quebrantó las doctrinas reinantes en aquel tiempo, consagrando en el artículo 9 de la misma, una excusa absolutoria en virtud de la cual se condonaba de sanción al causante que pagaba los impuestos que

había defraudado al fisco (9).

Por otra parte, se consagró en el artículo 8 de la propia Ley una condición de procedibilidad en virtud de la cual se detenía el ejercicio de la acción penal hasta en tanto que las autoridades fiscales no declaraban que, a su juicio, se había cometido defraudación. Claramente podemos deducir que la intención del legislador fue en todo caso presionar al causante, mediante la amenaza de la declaratoria, a pagar el impuesto evadido.

Esta condición de procedibilidad fue motivo de acres censuras, pues correspondiendo por disposición Constitucional, la exclusividad del ejercicio de la acción penal al Ministerio Público, se dejó prácticamente a la caprichosa voluntad de un alto funcionario de la Secretaría de Hacienda (Procurador Fiscal) el ejercicio de la acción penal.

Como opinión personal, estimo que dichas prevenciones se incluyeron y se conservan, porque el Estado, al crear las instituciones, a través de las cuales se protege, las adapta a sus necesidades para poder alcanzar el objeto que se ha propuesto.

C.—La Ley de Defraudación Impositiva adolecía de algunos defectos, y el principal de ellos fue presentar un catálogo limitado de conductas típicas de defraudación, dejando por lo mismo sin sanción todas aquellas actividades a través de las cuales se evadían los impuestos, y que no encuadraban en los tipos previstos. En vista de ello, se hizo una revisión de la Ley de Defraudación que culminó con la creación del delito específico de defraudación y que se incluyó, como tantas veces lo hemos repeti-

(9) El Art. 9 que se menciona, se encuentra en la siguiente forma: "No se aplicarán las sanciones establecidas en esta Ley, si antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar".



do, en un capítulo especial del Código Fiscal.

Para salvar las limitaciones que el casuismo trae aparejado, se creó una noción general del delito de defraudación, que comprendiera todas las conductas en que a través del engaño o por el aprovechamiento del error, evadieran los impuestos. Además, se agregaron varias hipótesis en diversas fracciones. De este modo, el Código Fiscal, en su artículo 270 definió el delito de defraudación de la siguiente manera: "Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose del error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos".

### 3.—ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACION.

De la definición legal anterior, podemos desprender los siguientes elementos:

a).—Hacer uso del engaño o aprovecharse del error;

b).—Omitir total o parcialmente el pago de los impuestos; y

c).—Una relación de causalidad entre el primero y segundo elementos.

A.—Por lo que se refiere al primer elemento, no tenemos que agregar más, pues es aplicable cuanto se ha dicho en la página 17 de esta monografía al disertar sobre el primer elemento del delito de fraude.

B.—Para comentar el segundo elemento, es necesario tener presente la definición de impuestos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquéllos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (10).

(10) Art. 201 del Código Fiscal de la Federación.

Aun cuando el delito de fraude tiene profunda semejanza con el de defraudación fiscal, comprobable fácilmente con la comparación de las dos definiciones, encontramos que el último de los delitos indicados tiene un carácter sui generis, que le perfila con autonomía, pues entre otras diferencias que a su debido tiempo señalaremos, vemos que en el fraude generalmente el sujeto pasivo tiene en su poder inicialmente la cosa objeto del delito y que otorga al agente, merced al engaño o al mantenimiento en el error. En la defraudación acontece lo contrario: el Estado, como pasivo del delito, no tiene en su poder la cosa objeto de la defraudación, sino que es el activo el que la detenta; lo que tiene el Estado es un derecho de crédito que nace cuando la situación del individuo coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. En esta situación, nace para el causante la obligación de pagar en dinero o en especie el impuesto y el obligado comete defraudación, cuando haciendo uso del engaño o aprovechándose del error, deja de hacer algo que el ordenamiento tributario le impone. En otras palabras, omite total o parcialmente el pago de los impuestos.

C.—Para que podamos calificar como defraudadora una conducta, se requiere que exista un ligamen de causa a efecto entre los dos elementos indicados con anterioridad; es decir, que la conducta típica sea determinante causalmente de la producción del resultado, también típico, o como dice el Lic. Javier Alba Muñoz, “la conducta descrita debe ser causal del resultado descrito” (11).

#### 4.—LA ACCION EN LA DEFRAUDACION

Contemplada la acción en el delito de defraudación encon-

(11) Idea expresada en su cátedra de Derecho Penal.

tramos dos situaciones distintas que no por ello dejan de concurrir a una misma finalidad.

Como hemos visto, la defraudación se puede cometer a través de dos formas: bien por engaño o por el aprovechamiento del error.

En la primera forma, encontramos que el contribuyente infractor conoce los caracteres de la realidad, y teniendo conocimiento de que su adversario, en este caso el Funcionario o empleado del Estado, desconoce la realidad de la situación, lleva a su intelecto un falso concepto de la realidad, engañándolo para poder después faltar total o parcialmente al pago de sus obligaciones tributarias.

En la segunda forma, el delincuente no realiza ninguna actividad falaz para hacer incurrir en error al sujeto de quien se vale para defraudar al Estado, pues en el error, como hemos visto, el pasivo tiene un conocimiento distinto de la verdad y cree de buena fe que su intelecto ha captado los matices que la realidad tiene. En la defraudación por error, el agente sabe que el pasivo tiene un falso concepto de la realidad, y teniendo conocimiento de ello, saca ventaja dejando de cumplir con lo que el Estado en forma unilateral y obligatoria, le ha impuesto.

Podemos agregar, a manera de comentario, que si el causante se encuentra en error, y por ello omite el pago de los impuestos, no existirá delito por faltar uno de los elementos típicos para que se configure el delito de referencia. Además, está ausente la conciencia antijurídica, y la conducta fincada en un error carece del presupuesto necesario para reprocharse culpablemente.

Como se ve, la conducta engañosa y aquella que se realiza

para aprovecharse del error, convergen hacia una misma finalidad: menoscabar el patrimonio del Estado en beneficio propio.

## 5.—EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO.

A.—*Generalidades.*—El Estado, como representante de la sociedad organizada, limita la conducta de los hombres para hacer posible la vida gregaria. Frente a esto surge un cúmulo de obligaciones que las personas tienen que acatar aun contra su voluntad, apareciendo así una gama intrincada de normas jurídicas que prohíben u ordenan alguna actividad en beneficio de los demás miembros integrantes de la sociedad. Esas normas que el Estado dicta, llevan en su seno una idea de valor, cuyo respeto el propio Estado estima como indispensable para la buena marcha de la vida social. Esos valores, incluidos en las normas y protegidos por el Estado a través de leyes, constituyen, a mi juicio, el bien objeto de la tutela jurídica, que como principio rector en materia penal, da cabida a la protección de la vida, la integridad corporal, del patrimonio, la libertad, el honor, etc., de las personas físicas, y en lo que corresponde a las personas morales, a través de los diversos tipos de delito, ya que como sostiene el Lic. Javier Alba Muñoz “subyacente en el tipo se encuentra la prohibición del Estado de realizarlo” (12).

B.—*El bien jurídico tutelado en la defraudación.*—Esbozábamos la idea de que el Estado ha creado diversas instituciones protectoras de los derechos de las personas en general; pero además, el mismo Estado trata de protegerse legalmente para poder subsistir, y para el efecto, ha forjado los medios legales que en un momento dado ha estimado oportunos. Por ello, con el exclu-

(12) Idea expresada en su cátedra de Derecho Penal.

sivo objeto de proteger su patrimonio, creó el delito que en la legislación fiscal recibe el nombre de defraudación.

Es necesario hacer hincapié en que con este tipo delictivo no se protege la totalidad del patrimonio estatal, sino exclusivamente una parte del mismo: el constituido por los impuestos, y no de todos los impuestos, sino sólo de los denominados impuestos interiores, pues a través de la figura jurídica del contrabando, se trata de evitar la fuga de los impuestos externos, es decir, aquellos que el Estado impone por la importación o exportación de determinados productos.

De lo expuesto podemos afirmar que el bien jurídico protegido a través del delito de defraudación, es la cabal percepción de los impuestos interiores.

#### 6.—CRITICA DE LA DEFINICION ACTUAL DEL DELITO DE DEFRAUDACION.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 270, manifiesta: "Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos".

La definición actual del delito indicado, es una copia de la registrada en el Código Penal, en su artículo 386, al definir el delito de fraude, lo cual estimo impropio, pues si el legislador ha querido que la defraudación sea un delito sui-géneris con caracteres propios y autonomía, en forma un tanto aventurada y como toda opinión, criticable, opino, por las razones que a continuación se expresarán, que la definición actual debe substituirse por la siguiente: "Comete el delito de defraudación el que dolosamente omita el pago de los impuestos interiores".

*Primero.*—Porque existen o pueden existir conductas en las que, sin hacer uso del engaño o mantenimiento en el error, se omite el pago de los impuestos fiscales, es decir, la evasión de los impuestos se logra lisa y llanamente, por ejemplo, cuando un producto afectado por un impuesto interno se lanza al mercado sin haberlo tributado. Tal suceso puede realizarlo un fabricante de vinos, quien con la intención de evadir el impuesto, y teniendo obligación de timbrar los corchos de las botellas en que envasa su producto, las vende al mayoreo o menudeo al público sin los timbres correspondientes. En este caso vemos con claridad meridiana, que la conducta es ilícita, pero no típica, porque falta el engaño o el mantenimiento en el error, y por lo mismo, no la podemos clasificar dentro del marco de la defraudación. Por lo que substituyendo la frase “el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error” por la de “dolosamente”, será posible sancionar con la pena de la defraudación todas aquellas conductas que incluyan el elemento psicológico: intención de evadir el pago del impuesto. Así, la característica de la defraudación impositiva será un querer evadir el pago de los impuestos con conciencia de la antijuridicidad del resultado.

*Segundo.*—Porque suprimiendo en la definición que propongo, la frase “total o parcialmente”, de todas maneras es claro que el que “omite el pago” defrauda si se reúnen los demás requisitos de la noción, pues basta que intencionalmente se deje de cumplir con la obligación tributaria, para que estemos en presencia de la defraudación, sin que importe si la evasión es total o parcial, que según mi parecer, sólo reviste importancia para fijar el monto de lo defraudado.

**Tercero.**—Porque la definición contenida en la ley, no especifica a qué clase de impuesto se refiere, pudiendo comprender dentro de la misma al delito de contrabando, ya que tanto en la definición del contrabando como en la de defraudación, se omite el pago de los impuestos, sólo que, como con anterioridad apuntábamos, por medio del delito de contrabando se trata de proteger la cabal percepción de los impuestos externos, que son aquellos que deben pagarse por la importación o exportación de los productos que el Estado determina, y a través del delito de defraudación se tutela la percepción de los impuestos internos que se definen por exclusión de los externos.

La definición que sugiero tiene las ventajas siguientes:

**I.**—No alude al engaño o mantenimiento en el error sin que por ello deje de comprenderlos, pues la fórmula es tan elástica, que hace posible que encajen en ella las formas que en la vida cotidiana se presentan como defraudación.

**II.**—En segundo lugar, se especifica, la clase de impuestos a los que se refiere la defraudación, diferenciándola así del contrabando.

**III.**—Se da preponderancia al elemento subjetivo: intención, para deslindar el delito de la infracción administrativa.

---

### CAPITULO III

**SUMARIO:** 1.—Iter Criminis: A.—Fase interna. B.—Fase externa. 2.—De la tentativa y consumación en general. 3.—Punibilidad de la tentativa. 4.—Las hipótesis de las fracciones II, V, VI, VIII y IX del artículo 271 del Código Fiscal de la Federación en cuanto que pueden constituir tentativa del delito de defraudación. 5.—Inconvenientes por el carácter equívoco de las fracciones.

#### 1.—ITER CRIMINIS.

En la teoría general del Derecho Penal, se ha denominado Iter Criminis, esto es, vida del delito, a la trayectoria que sigue desde su nacimiento, que tiene origen en la mente del sujeto, hasta la consumación del mismo.

La generalidad de los autores estiman que el delito tiene dos fases fundamentales: una interna y otra externa, aun cuando hay quien sostiene que puede existir una fase intermedia.

A.—Fase interna:—La fase interna principia con la con-



cepción de una idea criminal; el sujeto piensa en la realización de un delito, se lo representa, posteriormente, de ese simple pensamiento que se madura en la psique del sujeto, se pasa a lo que se ha denominado deliberación, porque el sujeto reflexiona sobre los convenientes o inconvenientes de su concepción criminal, sobre las ventajas y desventajas de la actividad que piensa realizar, en ese momento la decisión y la inhibición están presentes, el delincuente en potencia puede decidirse o destruir su idea criminal, sin que esto sea trascendente para el Derecho Penal. Si el sujeto se decide a cometer el delito ideado y exterioriza su pensamiento en alguna forma, entramos a la segunda fase del proceso del delito.

B.—Fase externa:—Esta principia una vez que el hombre externa su conducta dando vida objetiva a su creación mental criminal, ya sea iniciando aquella actividad que facilitará la empresa delictiva, que hará posible la realización del tipo, o bien ejecutando de plano la actividad que viola la norma implícita en el tipo.

Finalmente, en el camino que recorre el delito, nos encontramos cuando el agente ejecuta todos los actos que previene el tipo, dando lugar a la frustración o consumación, según se produzca o no el resultado.

## 2.—TENTATIVA. Y CONSUMACION EN GENERAL.

La tentativa considerada como una actividad a través de la cual se puede cometer un delito, se presenta ante nuestros ojos como una figura accesoria de otra principal constituida por los tipos previstos por el legislador como delitos; como tal, describe una conducta cuya ejecución altera el orden jurídico cuando pone

en peligro el bien protegido por el derecho.

Los actos atentatorios, sin llegar a lesionar los valores que el Código Penal consagra y preserva con la amenaza de una pena, han sido motivo de honda preocupación, primero, porque revelan grave perversidad del sujeto que los ejecuta y, segundo, por el peligro real presente y objetivo en que es colocado el bien protegido por la norma principal.

El delito tentado, como se infiere, no es el delito mismo, sino la proyección de una conducta hacia el tipo, por ello es que la tentativa del delito sólo adquiere relevancia penal en relación con el tipo al cual se proyecta.

Para que haya tentativa se requiere intención y acción conjugadas y además, que por causas propias o ajenas no se llegue a lesionar el bien jurídico que se decidió violar. Cuestión distinta es la de determinar cuándo la tentativa es punible.

Según nuestro Código, se requiere para sancionar la tentativa, que el agente ejecute los hechos encaminados directa e inmediatamente a la realización de un delito, y que además, no se consuma por causas ajenas a la voluntad del sujeto.

Afirmando ideas, diremos que el artículo 12 de nuestro Código Penal, propiamente no define la tentativa, sino que más bien nos da una pauta para determinar cuando la tentativa es punible y cuando no lo es, pues fijándonos bien en el precepto invocado, nos da a entender que existen dos clases de tentativa: una punible y otra no punible; punible, cuando los hechos encaminados son directos e inmediatos y que no haya desistimiento voluntario, por otra parte, nuestro Código, en su artículo de tentativa, deja sin sanción a los actos internos, las ideas de los de-

litos, por cuanto que exige "hechos encaminados" no simples pensamientos. Además, deja entrever, al hablar de "hechos encaminados", que se refiere a aquellos delitos en los que la actividad puede ser fraccionada, obedeciendo a la voluntad del sujeto, ya que son los únicos en los que se puede dar la figura tentada.

Al emplearse en la tentativa la palabra "directo", calificando al hecho, quiere indicarse que éste sea adecuado, inequívoco para producir el resultado previsto, pues la acepción amplia de la palabra, significa que la conducta sea dirigida en línea recta hacia la comisión del delito pensado. Ahora bien, cuando el legislador usa el término "inmediato", se refiere a una conducta presente, actual y próxima a la consumación del delito.

Decíamos con anterioridad, que la tentativa del delito no es el delito mismo, sino una conducta que quiere ser típica, por lo que se refiere al tipo al que se dirige la tentativa, por cuanto que falta algún acto del sujeto para que su actividad pueda engastar totalmente en el tipo que describe el delito querido, y por lo mismo, falta el resultado o lesión al bien jurídico, al que sólo pone en peligro. Así, podemos concluir que un concepto de tentativa que pueda resultar aceptable es el siguiente: puesta en peligro de un bien típicamente tutelado en virtud de un proceso unívoco objetivo.

Cosa distinta acontece en la consumación del delito, en la cual el agente ejecuta una acción que reúne todos los elementos previstos por el tipo legal y el resultado o lesión al bien jurídico protegido por la norma penal (tipo) se produce como consecuencia normal de la conducta desplegada por el delincuente. En la consumación ya no encontramos una conducta perversa solamen-

te, sino preponderantemente de lesión al bien tutelado.

### 3.—PUNIBILIDAD DE LA TENTATIVA.

Para que la tentativa sea punible se requiere que los hechos proyectados hacia el delito sean directos, inmediatos y que no haya desistimiento voluntario; además, es indispensable que no se dañe el bien tutelado por el tipo, pues si hay lesión no habrá sanción a título de tentativa, sino como consumación del delito.

El derecho positivo mexicano ha adoptado una penalidad disminuía para el delito intentado, relacionándola con la que corresponde al consumado y para ello ha tenido en consideración una gama de razones doctrinarias, por estimar que una sola escuela tiene de verdad lo que las otras pueden tener, así, en la tentativa, como en los demás delitos, para la aplicación de la pena se tuvo presente la temibilidad del sujeto, el grado a que se hubiere llegado en la ejecución del delito, la falta de resultado dañoso, el peligro corrido por el bien tutelado y las circunstancias que rodearon al hecho en el momento de tratar de cometer el delito. Esto, según se desprende de lo previsto en la última parte del artículo 12 del Código Penal y de lo dispuesto en el artículo 59 del propio Ordenamiento.

La cuantía de la pena se dejó al prudente arbitrio del Juez, quien puede sancionar como máximo hasta con las dos terceras partes de la pena que debiera imponerse si se hubiera consumado el delito.

## CAPITULO IV

### Artículo 5.—LAS HIPOTESIS DE LAS FRACCIONES II, V, VI, VIII Y IX DEL ARTICULO 271 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN CUANTO QUE PUEDE CONSTITUIR TENTATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACION.

Al crearse el delito de defraudación fiscal, se elevó a la categoría de tipo, lo que desde el punto de vista del iter criminis constituye tentativa del delito de defraudación. Existen varias hipótesis en que es posible sancionar al causante con pena privativa de libertad por una conducta que de no mediar la consagración típica, no llega a constituir tentativa ni delito consumado, sino a lo más, falta administrativa y, por lo mismo, debe reprimirse con pena pecuniaria exclusivamente, pues "basta realizar las conductas redactadas en forma de mera descripción objetiva... para que se tenga por cometido el delito sin especial examen de la verdadera intención que guiaba al agente al realizar la conducta" (13).

La afirmación se refiere a las fracciones III, VI, parte primera, VII, primera hipótesis, del artículo 271 del Código Fiscal.

En el capítulo anterior vimos que el artículo 270 del Código

(13) Lic. Luis Fernández Doblado.—Culpabilidad y error. Tesis. Pág. 15.

de referencia estipulaba que "comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos" y el mismo Ordenamiento consagra que: "la pena que corresponde al delito de defraudación definido en el artículo anterior, se impondrá también:

I.—Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de los impuestos;

II.—Al que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

III.—Al que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;

IV.—Al que omita la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto mediante el empleo de estampillas o al que expidiendo el documento omita todo o parte del pago del impuesto; sin embargo no se aplicará la pena cuando el documento se presente espontáneamente para revalidación;

V.—Al que oculte bienes o consigne un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.—Al que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable, o los proporcione con falsedad;

VII.—Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravables;

VIII.—Al que se niegue a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad;

IX.—Al causante que para registrar sus operaciones contables fiscales o sociales, lleve dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares, autorizados o no;

X.—Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular, sin el timbre correspondiente, los productos que tengan que llevarlo;

XI.—Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad, sociales o especiales fiscales; y

XII.—Al causante que substituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización" (14).

#### I.—DEFRAUDACIÓN POR FALSAS DECLARACIONES SOBRE INGRESOS O UTILIDADES.

Como se puede observar, la fracción II del artículo transcrito comprende dos hipótesis:

a).—Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos; y

b).—Hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

Realmente, las dos hipótesis implican una declaración falsa, solo que la primera se refiere a ingresos o utilidades, y la segunda a deducciones de las permitidas por la ley.

(14) Art. 271 del Código Penal.

Este fraude se integra con los siguientes elementos:

A.—Una declaración sobre ingresos o utilidades, o sobre deducciones.

B.—Que la declaración sobre ingresos o utilidades sea de un monto menor a lo obtenido, o que la deducción sea falsa.

C.—Que se presente la declaración o la deducción ante las autoridades fiscales.

Cuando el causante declara ante las autoridades ingresos o utilidades menores a los verdaderos o presenta una deducción falsa, estrictamente no se ha cometido el delito de defraudación, pues aun cuando haya engaño o se trate de engañar a través de la conducta falaz del agente, no se lesiona el bien jurídico tutelado con la actividad desarrollada, porque aunque se ha penetrado parcialmente al núcleo de tipo, falta realizar el pago de los impuestos disminuidos por la clasificación que se ha hecho, atendiendo a la declaración o deducción engañosa. Por ello, la conducta descrita en la fracción que comentamos constituye mera tentativa de defraudación. El delito se consumará cuando se haga el pago de los impuestos con conocimiento de que la declaración o deducción es falsa.

## II.—DEFRAUDACION POR OCULTACION DE BIENES.

La defraudación prevista en la fracción V del artículo en comentario prevé dos formas de defraudar al fisco:

a).—Formulando falsamente los inventarios de un juicio sucesorio, ocultando bienes; o

b).—Consignando un pasivo total o parcialmente falso.

Con gran frecuencia los herederos de una sucesión, en com-



plicidad con el albacea, o sólo aquellos, con la mira de defraudar al fisco, formulan los inventarios sin consignar la totalidad de los bienes. Casi siempre se ocultan los muebles, dado que los bienes raíces generalmente se encuentran registrados a nombre del autor de la sucesión, por lo que se hace indispensable su designación con el objeto de que al dictarse sentencia de adjudicación de los bienes, pasen los autos al Notario y éste dé aviso al Registro Público para que se haga la inscripción correspondiente a nombre de los herederos como nuevos propietarios.

Con gran acierto, el Lic. Rivera Silva (15) manifiesta “que para que haya ocultación, es necesario que quien la formula, enterado de la existencia de ciertos bienes, no los haga aparecer en los inventarios, porque si no tuviera conocimiento de ellos, no puede existir ocultación (se oculta lo que se conoce), y por lo tanto, no puede presentarse la figura delictiva que se comenta”.

También, no con poca frecuencia se consigna en los inventarios de las sucesiones un pasivo mayor que el real, por cuanto que también es posible llegar a omitir el pago de los impuestos, “pues el pasivo se deduce, en los términos legales (Arts. 6 y 7 de la Ley de Herencias y Legados) del caudal hereditario, motivando una disminución en el monto sobre el cual gravitan los impuestos que forzosamente tienen que ocasionar una baja en la cuantía de estos” (16).

Yo estimo que con la formulación y presentación de los inventarios ocultando bienes o consignando deudas falsas ante el Juzgado en el cual está radicado un juicio sucesorio, se inicia la

(15) Manuel Rivera Silva.—Los Delitos Fiscales Comentados. Pág. 151.

(16) Manuel Rivera Silva.—Obra citada. Pág. 151.

empresa criminal, es decir, la defraudación y por medio de esa conducta engañosa, encaminada directa e inmediata hacia la comisión del delito; se puede llegar a engañar y a mantener en el error al Representante Fiscal, haciéndole creer que lo consignado en los inventarios es verdad. Sin embargo, con esa actividad no se conculca todavía el interés fiscal, aun cuando indudablemente se pone en peligro y se altera el orden jurídico por la ilicitud de la conducta.

La lesión se realizará cuando se haga el pago disminuído de los impuestos, a sabiendas de que se han ocultado bienes o se ha consignado un pasivo falso. Por lo tanto, podemos afirmar que la fracción V del artículo 271 describe una defraudación tentada y no un delito consumado.

### III.—DEFRAUDACION POR NEGATIVA O FALSEDAD AL PROPORCIONAR LOS DATOS NECESARIOS PARA LA DETERMINACION DE LA PRODUCCION GRAVABLE.

La fracción VI del artículo que comentamos presenta dos hipótesis:

a).—Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable; y

b).—Proporcionarlos con falsedad.

El párrafo primero de la fracción indudablemente que no entraña el delito de defraudación, porque la negativa de proporcionar los datos para determinar lo simpuestos correspondientes a la producción gravable no lleva implícito el engaño o el mantenimiento en el error, primero, porque con la negativa para dar los

datos no se ha llevado al ánimo del inspector de la Secretaría de Hacienda una versión falsa de la realidad; en segundo lugar, porque no se mantiene en error al paciente, con la resistencia que opone al agente para incapacitar la determinación de los impuestos; y tercero, porque con ello no se ha obtenido lucro. Mas bien la negativa para proporcionar los datos que harán posible la determinación de la producción gravable debe constituir una grave falta administrativa, como correctamente lo previene el propio Código Fiscal en el artículo 228 Frac. XXIII: "Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los deudores o presuntos deudores de una prestación fiscal..."

Fracción XXIII.—Resistirse, por cualquier medio, a las visitas de inspección o no suministrar los datos e informes que legalmente puedan exigirles los inspectores, ni mostrar los libros, documentos, registros e impedirles a éstos la entrada en los almacenes, depósitos, tinacales, bodegas o cualquiera otra dependencia de la fábrica, de la negociación o del expendio visitado y, en general, negarse a proporcionar los elementos necesarios para la práctica de la visita, en los casos en que se requiera, para comprobar la situación fiscal del visitado en relación con el objeto de la visita".

Cuando se eleva a la categoría de delito esta infracción (negativa a proporcionar datos), la ley se comporta con extrema severidad hacia un sujeto que no revela un gran índice de perversidad y, por otra parte, no lesiona con su resistencia el bien tutelado.

El Derecho Penal Fiscal, en este caso, reacciona en la forma violenta que no se requiere, y en este aspecto, es injusto, por

cuanto que existen otra clase de sanciones (multas, recargos, caducidad de concesiones, suspensión de derechos, etc. ) con las que se puede sancionar al causante, y aun obligado a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos que le corresponden. Aun más, es posible calificar y determinar en forma estimativa los ingresos gravables con los elementos de que se pueda disponer para tal efecto (17).

Por lo que se refiere a la segunda hipótesis de la fracción y artículo de referencia (proporcionar con falsedad los datos necesarios, para determinar la producción gravable), encontramos que los elementos del fraude son los siguientes:

a).—Obligación legal de proporcionar los datos necesarios para determinar la producción gravable; y

b).—Proporcionarlos falsamente ante las autoridades fiscales.

El primer elemento es de orden lógico, es un presupuesto legal.

El segundo elemento implica una alteración de la verdad en que encontramos ínsito un elemento subjetivo como es "proporcionar falsamente", es decir, no erróneamente, pues si tal cosa fuera, no habría defraudación, por cuanto que no existiría el engaño, requisito indispensable para la configuración típica.

El que es víctima de un error esencial e insuperable, y objetivamente ejecuta una conducta típica, no comete el delito porque falta el elemento de culpabilidad, lo que acontece es que la víctima se hace partícipe del error en que se encuentra el agente, quien ha desplegado una conducta carente de dolo.

(17) Arts. 191, 194, 196, etc., de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Volviendo a nuestro tema, si el agente, conociendo el monto de la producción agravable proporciona falsamente los datos para determinar el interés fiscal que corresponde a su industria, indudablemente que tal actividad engendra una alteración al orden jurídico, porque la percepción de los impuestos se pone en peligro y existe una conducta que se encamina adecuadamente a consumar el delito de defraudación, ya que a través de maquinaciones o engaños se está tratando de evadir el impuesto fiscal.

Estos actos constituyen una iniciación en la ejecución del delito, pero no una consumación de la defraudación. Estaremos en este caso frente a una defraudación en grado de tentativa, e inculpa si se “satisfacen los elementos subjetivos y objetivos —a veces normativos, requeridos por su norma general y por la norma que tutela el bien agredido” (18).

#### IV.—DEFRAUDACION POR OCULTACION DE LAS VENTAS, INGRESOS O PRODUCCION GRAVABLE.

La defraudación consignada en la fracción VII, previene dos situaciones, através de las cuales se trata de que los obligados paguen totalmente el impuesto sobre la producción gravada o sobre las ventas o ingresos gravables.

La fracción que nos ocupa “complementa el delito a que se refiere el inciso anterior, pues en ciertos casos en que existe impuesto sobre la producción, se debe declarar éste sin solicitud previa de la autoridad fiscal” (19), porque se realiza la situación jurídica o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a la obligación de tributar (Art. 31 del Código Fiscal).

(18) Manuel Rivera Silva.—Obra citada. Pág. 153.

(19) Manuel Rivera Silva.—Obra citada. Pág. 153.

Sin embargo, con la ocultación total o parcial de la producción, ventas o ingresos gravables no se conculca el interés fiscal.

Con la ejecución de esta conducta encontramos una acción y una omisión: la acción representada por la ocultación de la producción, y la omisión porque no se realiza la acción esperada por el derecho. En otras palabras, porque falta la presentación o manifestación verdadera de la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravables.

La ocultación tolera el desenvolvimiento de una causa que traerá como consecuencia la evasión del impuesto fiscal. Esta ocultación es un acto dirigido con expresa voluntad por el sujeto hacia la próxima consumación, y esto, de acuerdo con las ideas apuntadas al comentar el artículo 12 del Código Penal y complementadas con las de Romano Di Falco (20) constituye una tentativa de la figura específica de defraudación.

#### V.—DEFRAUDACION POR NEGATIVA A PROPORCIONAR A LAS AUTORIDADES FISCALES LOS DATOS PARA DETERMINAR LOS IMPUESTOS COMERCIALES O PROPORCIONALOS CON FALSEDAD.

La fracción VIII del artículo 271 del tantas veces mencionado Código Fiscal, estatuye una defraudación análoga a la que previene la fracción VI, sólo que la primera de las fracciones indicadas se refiere a la negativa a proporcionar los datos para determinar los impuestos comerciales o proporcionarlos con falsedad, y la fracción en comentario eleva a la categoría de defraudación perfecta una resistencia o negativa de proporcionar los

(20) Ramón Palacios.—Obra citada. Pág. 99. Nota 29.—“Todo acto inerte o en desenvolvimiento, con tal de ser próximo a la consumación y dirigido con expresa voluntad por el sujeto, es tentativa”.—Saltelli y Romano.



datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.

Con esta fracción se trata de proteger a los "llamados impuestos al comercio, en los cuales, el gravamen no descansa sobre la producción, sino sobre las ventas efectuadas" (21).

Por lo demás, es aplicable cuanto se ha dicho al comentar la fracción VI.

#### VI.—DEFRAUDACION POR LLEVAR CON DISTINTOS ASIENTOS DOS O MAS JUEGOS DE LIBROS DE CONTABILIDAD.

La defraudación estatuida en la fracción IX describe una conducta a la que con frecuencia recurren los causante para poder defraudar al fisco.

Los elementos de este fraude son los siguientes:

- a).—Que para una misma contabilidad se lleven dos o más juegos de libros; y
- b).—Que en cada juego de libros se registren asientos distintos.

Sabido es que por disposición legal (Art. 33 y siguientes del Código de Comercio) los comerciantes están obligados a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones en tres libros por lo menos (Libro de Inventarios y Avalúos, General de Diario y Mayor). En estos libros se asientan las operaciones efectuadas, formulándose estados merced a los cuales es posible determinar en un momento dado la situación económica de una negociación.

La Secretaría de Hacienda o sus oficinas subalternas aprueba los libros mediante comprobación de que se han cumplido los

(21) Manuel Rivera Silva.—Obra citada. Pág. 153.

requisitos legales que deban llenar cada libro y otorga la autorización correspondiente poniendo la razón y el sello en la primera y última hojas de cada libro (Art. 85 del Reglamento de la Ley General del Timbre). “Toda negociación pues, lleva una contabilidad en la cual se acusan con la exactitud de un guarismo, el estado de la propia negociación, pero muchas veces, para ocultar ese estado, debido a que denota fuertes cantidades gravables, se lleva otra contabilidad en la cual no se registran asientos reales y por tanto, no se revela el verdadero estado de la negociación, disminuyéndose el monto de las cantidades gravables. Esta doble contabilidad es la castigada por la ley, pues ella, como ya se indicó, no puede tener otra finalidad que la omisión del pago de los impuestos. La falsedad de uno de los libros se revela claramente en el hecho de que para una misma contabilidad los libros registren asientos diferentes, debiendo considerarse que si cada asiento consigna una operación, no puede haber más que un resultado. La pluralidad de asientos diferentes indica inconcusamente la falsedad (22).

Indudablemente que el obligado que lleva dos juegos de libros de un mismo negocio, para las mismas operaciones y con distintos asientos en ellos, consigna falsedades y la intención lógicamente se desprende, que no puede ser otra que la de defraudar.

Generalmente el causante que hace uso de tal proceder ya no está externando su conducta en forma de actos preparatorios como lo sería comprar los libros, sino que su modo de actuar revela la iniciación de la ejecución del delito, asentando falsedades para evitar pagar en parte o totalmente los impuestos que co-

(22) Manuel Rivera Silva.—Obra citada. Pág. 155.



responden a las ventas, utilidades, ingresos, productos, etc., que no se consignan en el libro simulado.

Por lo dicho podemos afirmar que el causante que ejecuta la conducta a que se refiere la fracción en comentario, no comete el delito de defraudación fiscal, sino que sólo encontramos en su actividad una defraudación tentada, porque se pone en peligro un bien jurídicamente tutelado (el patrimonio Estatal) mediante falacias consignadas por lo menos en uno de los libros, desarrollando de este modo un proceso unívoco y objetivo. El delito se cometerá cuando se paguen los impuestos fiscales calculados con los datos contenidos en el libro en que se consignan falsedades.

#### 6.—INCONVENIENTES POR EL CARACTER EQUIVOCO DE LAS FRACCIONES.

El hecho de haber elevado a la categoría de delito perfecto lo que sólo constituye defraudación tentada, presenta varios inconvenientes, entre los cuales sobresalen los siguientes:

I.—La ley se comporta con extrema severidad, por cuanto que es posible sancionar al delincuente con la pena que corresponde al delito como si se hubiera consumado, equiparación que resulta injusta, pues “no siendo de la misma entidad política el daño que el peligro corrido, debe corresponder, lógicamente, una diferenciación cuantitativa y cualitativa en la aplicación de la pena” (23) pues el Juez en cada caso debe individualizar la sanción.

II.—El Licenciado Manuel Rivera Silva, en una breve plática, manifestaba que la creación del delito de defraudación había sido mal acogido, porque la costumbre establecida era la de res-

(23) Ramón Palacios.—Obra citada. Pág. 254.

ponder tan solo administrativamente de todo lo relacionado con la evasión de los impuestos, y debido a ello, se ha arraigado en el ánimo del pueblo sentimiento de no "vivir" como criminal la evasión de los impuestos; en otras palabras, el delito de defraudación ha sido "entendido" pero no "sentido". Yo estimo, que si por estas razones de carácter social, ha sido mal recibida la defraudación como delito, con mayor razón se repudia la circunstancia de elevar a la categoría de delito perfecto, para los efectos de la pena, lo que sólo es tentativa. Por otra parte, el causante que logra evadir el pago total o parcial de los impuestos no es repudiado por la sociedad, por que como diría Garófalo, no hiere los sentimientos medios de piedad y probidad; quizá esto se debe a que la política hacendaria ha sido dirigida incorrectamente por algunos Gobiernos.

III.—También resulta inconveniente, porque se puede llegar al extremo de privar de al libertad al causante sin que realmente haya intentado cometer fraude fiscal, pues como actualmente no existe disposición legal que obligue a la Secretaría de Hacienda a llamar al presunto defraudador para que demuestre la legalidad de su situación, aquélla, es decir, la Secretaría, celosa de sus funciones una vez que presume defraudación inicia una investigación secreta, y si de acuerdo con los datos obtenidos, estima que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio (Art. 284 del Código Fiscal) hace la declaratoria correspondiente y la pone de manifiesto al Ministerio Público para que ejercite la acción penal, trayendo como consecuencia la aprehensión del causante, a quien sólo hasta este momento se le da oportunidad de defenderse, acreditando que ya pagó los impuestos, o bien probando

que su conducta no ha sido intencional sino objetiva exclusivamente, con lo cual el Juez lo pondrá en libertad, pues los delitos fiscales, como lo previene el artículo 237 del ordenamiento de referencia, sólo pueden ser de comisión intencional.

### CONCLUSIONES

I.—La acción, para que sea relevante para el Derecho Penal, debe ser típica.

II.—El bien jurídico tutelado en los delitos patrimoniales es la integridad del activo patrimonial.

III.—El Estado como pasivo del delito de defraudación, no tiene en su poder la cosa objeto del delito, sino que es el causante el que la detenta.

IV.—Podemos decir que los valores incluidos en las leyes y protegidos por el poder del Estado, constituyen el objeto de la tutela jurídica en general.

V.—El bien jurídico protegido por el delito de defraudación es la cabal percepción de los impuestos interiores.

VI.—La definición actual del delito de defraudación debe substituirse por la siguiente: "COMETE EL DELITO DE DEFRAUDACION EL QUE DOLOSAMENTE OMITIÉ EL PAGO DE LOS IMPUESTOS INTERIORES".

VII.—Un concepto de tentativa aceptable es el siguiente: Puesta en peligro de un bien típicamente tutelado a virtud de un proceso unívoco objetivo.

VIII.—Las fracciones II, V, VI, VIII y IX del artículo 271 del Código Fiscal de la Federación, desde el punto de vista del *itercriminis*, constituyen tentativa del delito de defraudación fiscal.

IX.—Si el delito de defraudación fiscal es, por su esencia, patrimonial y su tentativa una mera proyección de la conducta objetiva hacia el tipo para evadir el pago de impuestos interiores, resulta injusto aplicar igual pena para los casos de tentativa que para los de consumación del delito y habida cuenta de la peligrosidad que entraña la tentativa, además, debe de atenderse principalmente al monto de las cantidades, en concreto, que se intentaron evadir.

X.—En consecuencia, debe señalarse una pena para el caso de defraudación consumada, otra para el de tentativa y una más para el caso de que no se pueda determinar el monto de los impuestos que se quisieron evadir.

## BIBLIOGRAFIA

- Alba Muñoz Javier.*—Apuntes de Derecho Penal.  
*Carrancá y Trujillo Raúl.*—Derecho Penal Mexicano.  
*Cuello Calón Eugenio.*—Perecho Penal.  
*Franco Sodi Carlos.*—Nociones de Derecho Penal.  
*Fernández Doblado Luis.*—Culpabilidad y Error (Tesis).  
*González de la Vega Francisco.*—Derecho Penal Mexicano.  
*Jiménez de Asua Luis.*—La Ley y el Delito.  
*Jiménez Asua Luis.*—El Criminalista. Tomo IV.  
*Jiménez Hucrta Mariano.*—Panorama del Delito.  
*Monacelli Gualterio.*—Derecho Penal Fiscal.  
*Mesger Edmundo.*—Tratado de Derecho Penal. Tomo I.  
*Rivera Silva Manuel.*—Los Delitos Fiscales Comentados.  
*Rojina Villegas Rafael.*—Derecho Civil Mexicano. Tomo III.

## I N D I C E

*Páginas*

### CAPITULO I

- 1.—Teoría del fraude. 2.—Del llamado fraude genérico. 3.—La acción en general. 4.—El bien jurídico tutelado: I).—Teoría clásica del patrimonio. II).—Doctrina moderna o del patrimonio-afectación. III).—Nuestro Derecho ..... 11 a 24

### CAPITULO II

- 1.—La defraudación fiscal. 2.—Antecedentes. 3.—Elementos de la defraudación. 4.—La acción en la defraudación. 5.—El bien jurídico protegido: A).—Generalidades. B).—El bien jurídico tutelado en la defraudación. 6.—Crítica a la definición actual del delito de defraudación ..... 25 a 34

### CAPITULO III

- 1.—Iter-Criminis: A).—Face interna. B).—Face externa. 2.—Tentativa y consumación en general. 3.—Punibilidad de la tentativa ..... 35 a 39

### CAPITULO IV

- 1.—Las hipótesis de las fracciones II, V, VI, VIII y IX del artículo 271 del Código Fiscal de la Federación en cuanto que pueden constituir tentativa del delito de defraudación. 2.—Inconvenientes por el carácter equívoco de estas fracciones ..... 40 a 53
- CONCLUSIONES ..... 54
- BIBLIOGRAFIA ..... 57