

824  
36

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO



ESTUDIO DOGMATICO DEL 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 :  
ALEJANDRO BARRERA FERNANDEZ



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Ciudad Universitaria

1994



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 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.

México, D.F. a 25 de abril de 1994.

SR. DOCTOR RAUL CARRANCA Y RIVAS  
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO PENAL  
FACULTAD DE DERECHO  
P R E S E N T E.

Respetable Sr. Director:

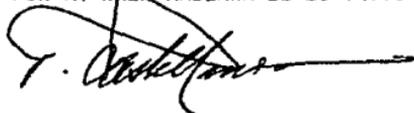
De acuerdo con su amable autorización, diríjase al pasante Alejandro Barrera Fernández en la elaboración de su Tesis de Licenciatura sobre el tema "ESTUDIO DOGMÁTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL".

A mi juicio, salvo su mejor opinión, el ensayo de referencia reúne, con toda amplitud, los requisitos reglamentarios respectivos para ser aprobado.

Ruego a usted, si para ello no existe inconveniente, otorgar al joven Alejandro Barrera Fernández el oficio relativo, para que proceda a la impresión de la mencionada Tesis.

Cordialmente,

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"



DR. FERNANDO CASTELLANOS TENA



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

CD. UNIVERSITARIA, 4 DE MAYO DE 1994.

C. DIRECTOR GENERAL DE LA COORDINACION  
ESCOLAR DE LA U. N. A. M.  
P R E S E N T E .

EL C. ALEJANDRO BARRERA FERNANDEZ, HA ELABORADO SU  
TESIS PROFESIONAL INTITULADA: ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO  
DE DEFRAUDACION FISCAL, EN EL SEMINARIO DE DERECHO PENAL A-  
MI CARGO, BAJO LA DIRECCION DEL DR. FERNANDO CASTELLANOS TE  
NA, CON EL OBJETO DE OBTENER EL GRADU ACADEMICO DE LIC. EN-  
DERECHO.

EL ALUMNO HA CONCLUIDO LA TESIS DE REFERENCIA  
LA CUAL LLENA A MI JUICIO LOS REQUISITOS SENALADOS EN EL AR  
TICULO 8, FRACCION V, DEL REGLAMENTO DE SEMINARIOS PARA --  
LAS TESIS PROFESIONALES, POR LO QUE OTORGO LA APROBACION CO-  
RRESPONDIENTE PARA TODOS LOS EFECTOS ACADEMICOS.

A T E N T A M E N T E .  
'POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU'  
EL DIRECTOR DEL SEMINARIO



ACULTAD DE DERECHO  
SEMENARIO DE  
DERECHO PENAL  
DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS.

A mis padres Olga y Ramón,  
porque todo lo que soy se los debo a ustedes.  
Mis triunfos son sus logros.

A mi hermano Arturo.  
Más que mi hermano eres mi amigo.

A mis amigos.  
Porque lo más valioso de mi vida son ustedes.

A mi familia, en especial a mi abuelita Sara.

Al Dr. Fernando Castellanos Tena  
con afecto, admiración y respeto.

A la Universidad Nacional Autónoma de México

A la Facultad de Derecho

# ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

## INTRODUCCION

### C A P I T U L O I

#### DEL DELITO EN GENERAL, ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS

1.1	Definición de delito.....	2
1.2	Noción jurídico sustancial del delito.....	9
1.3	Elementos positivos y negativos del delito.....	12

### C A P I T U L O II

#### LA CONDUCTA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

2.1	Presupuestos de la defraudación fiscal.....	27
2.1	Formas de la conducta en el delito a estudio.....	30
2.2	Ausencia de conducta en la defraudación fiscal.....	37

### C A P I T U L O III

#### TIPO Y TIPCIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

3.1	El tipo a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.....	40
3.2	Elementos típicos en el delito a estudio.....	43

3.3	Clasificación del tipo de defraudación fiscal.....	50
3.4	Aspectos negativos de la tipicidad en la infracción a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.....	55

**C A P I T U L O    I V**

**LA ANTIJURICIDAD Y SU AUSENCIA EN EL ILÍCITO A ESTUDIO**

4.1	La antijuricidad formal en el ilícito de referencia.....	59
4.2	Bien jurídico tutelado.....	63
4.3	Las causas de justificación en el delito de defraudación fiscal.....	64

**C A P I T U L O    V**

**IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD**

5.1	La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal....	79
5.2	Causas de inimputabilidad en el ilícito a estudio.....	81

**C A P I T U L O    V I**

**LA CULPABILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO**

6.1	Enfoque de la culpabilidad en el ilícito a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.....	90
6.2	Formas de culpabilidad.....	91
6.3	Las causas de inculpabilidad en dicho delito.....	98

**C A P I T U L O    V I I**

**LA PUNIBILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO**

7.1	Estudio de la punibilidad en el delito de referencia....	112
7.2	Las excusas absolutorias.....	125
7.3	La tentativa.....	135
7.4	Concurso de delitos.....	140

**C A P I T U L O    V I I I**

**CONCLUSIONES**

Conclusiones.....	145
-------------------	-----

**BIBLIOGRAFIA**

Bibliografía.....	159
-------------------	-----

**LEGISLACION CONSULTADA**

Legislación Consultada.....	165
-----------------------------	-----

# I N T R O D U C C I O N

Antes de iniciar el estudio del delito de defraudación fiscal, es conveniente aclarar algunos puntos relacionados con el tema. En primer lugar, la defraudación fiscal se puede abordar desde dos aspectos básicamente: el sociológico y el jurídico. El presente trabajo no pretende hacer un análisis del fenómeno sociológico sino un estudio detallado de la defraudación fiscal desde el punto de vista de la dogmática penal esto es, se analizará el delito de defraudación fiscal.

En segundo lugar, es conveniente hacer una aclaración respecto a la ubicación de los delitos fiscales, bien dentro del llamado Derecho Penal Administrativo o del Derecho Penal General.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece:

"Artículo 31. 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."

Este es el fundamento legal para la legislación secundaria en materia tributaria, la cual señala otras prestaciones consideradas de índole fiscal (dar, hacer, abstenerse y tolerar) y que genéricamente se identifican como obligaciones fiscales.

Hay que tomar en cuenta que las normas que establecen la relación jurídica tributaria deben prever, además de la obligación fiscal, la forma de obtener su cumplimiento o de enfrentar el incumplimiento de los deberes tributarios. Es en este último punto, en los diferentes modos y formas de incumplimiento que se genera la llamada ilicitud tributaria que puede revestir las formas de infracción o de delito fiscal.

Ahora bien, tanto la infracción fiscal como el delito fiscal comparten el mismo origen jurídico, es decir, la ilicitud jurídica; sin embargo mientras la primera es de carácter administrativo, el segundo es de carácter penal.

Según algunos autores, el elemento distintivo entre las infracciones y los delitos fiscales, es el grado cuantitativo o la importancia de la ilicitud de la transgresión; para otros, el elemento distintivo se encuentra en la importancia del bien jurídico lesionado, es decir, establecen una distinción cualitativa.

Al respecto, el maestro Juan Silva Meza opina: "...la posición del Estado frente a la dualidad infracción-delito, ha sido variable pues en ciertos momentos se ha recurrido en primer término a las sanciones puramente pecuniarias o de otro tipo, pero administrativas, reservándose sólo para los casos especialmente graves y donde se encuentra debidamente probada la intención de evadir o defraudar, la privación de la libertad. O sea primero se ha estado a la infracción y luego al delito, dependiendo de la gravedad y la intención del obligado. En otros casos, el legislador ha introducido una condición objetiva de punibilidad con el objeto de limitar esta última, tal como señalar que se ejercerá acción penal si el monto de lo omitido dolosamente, rebasa las cantidades predeterminadas señaladas en la ley. Lo cual revela criterios cuantitativos en la sanción de la ilicitud tributaria."<sup>1</sup>

Entre las características de las infracciones tributarias encontramos que la aplicación de sanciones como las multas, recargos e inclusive la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, persiguen fines eminentemente preventivos, compensatorios y de resarcimiento patrimonial. En cambio, en los delitos fiscales la finalidad es de otra naturaleza, pudiendo decirse que se busca la intimidación y la ejemplaridad.

Otra diferencia fundamental entre los delitos fiscales y las infracciones tributarias, es que mientras aquéllos son

---

<sup>1</sup> Silva Meza, Juan. Ponencia presentada ante el Primer Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, celebrada en Puebla, Pue. Noviembre 1992.

eminentemente dolosos, las infracciones pueden ser culposas o dolosas. Por lo tanto mientras aquéllos se deben estudiar desde un punto de vista subjetivo, en éstos basta la apreciación objetiva de la conducta.

De lo anterior podemos concluir que la defraudación fiscal es un delito y no una infracción y por lo tanto, debe ser estudiado desde el punto de vista del Derecho Penal General y no del llamado Derecho Penal Administrativo.

Para la elaboración de este trabajo partiremos de dos premisas:

1. Analizaremos la defraudación fiscal desde el punto de vista jurídico y no como un fenómeno sociológico.
2. Jurídicamente la situamos dentro del marco del Derecho Penal General.

En consecuencia, en el presente estudio pretendo analizar al delito de defraudación fiscal desde el punto de vista de la dogmática penal. En el primer capítulo se estudiarán conceptos generales del delito, desde el problema de su definición hasta las teorías sobre el estudio del mismo, con el fin de poder establecer cuáles son los elementos que lo integran. Con base en las conclusiones y el esquema general de estudio que se deriven del primer capítulo, se examinará en los siguientes capítulos, cada uno de los elementos del delito aplicándolos al ilícito de defraudación fiscal.

# C A P I T U L O I

## DEL DELITO EN GENERAL, ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS

- 1.1 Definición de delito
- 1.2 Noción jurídico sustancial del delito
- 1.3 Elementos positivos y negativos del delito

# C A P I T U L O I

## DEL DELITO EN GENERAL, ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS

### 1.1 Definición de delito

Uno de los factores más persistentes en la historia de la cultura es el delito. Este fenómeno se ha presentado desde la antigüedad y ha acompañado al hombre hasta nuestros días.

Debido a su persistencia, este fenómeno ha sido estudiado desde diversos puntos de vista y a través de los más variados métodos, no solo desde el punto de vista jurídico, sino también sociológico, filosófico, etc.

Jurídicamente el delito ha sido estudiado por las diversas escuelas teóricas, intentando cada uno de los autores dar una definición universal del delito. Resultaría demasiado amplia la exposición de las diferentes definiciones que sobre el delito han dado autores y tratadistas en diversas épocas, por lo que sólo haré mención de aquellas concepciones que a mi juicio son más

relevantes.

En la antigua Roma, los delitos se consideraban como fuentes de las obligaciones, y eran divididos en delitos públicos (crimonia) y en delitos privados (delicta). La palabra delito deriva del verbo latino *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley. Es claro que este significado no aporta los elementos necesarios para determinar lo que es el delito.

La noción formal del delito lo considera como "un acto sancionado por la ley con una pena."<sup>2</sup> Como señala el maestro Eugenio Cuello Calón, no es una definición, pues únicamente por medio de uno de sus "elementos" (la pena) trata de darle el carácter de delito y no es así. No toda conducta sancionada por la ley con una pena es un delito, pues abundan infracciones administrativas, faltas, etc., que se sancionan con una pena sin ser delitos. Por otro lado, hay delitos que gozan de una excusa absolutoria y no por ello pierden su carácter delictuoso.

"La sanción con penas es sólo un medio de represión extrínseco al hecho reprimido, que se usa en la actualidad pero que cabe suponer, al menos ideológicamente, que pudiera desaparecer; que sólo es empleado para la mayor parte de los delitos y no para todos ellos; y que también se usa para reprimir otros actos que no son

---

<sup>2</sup> Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano Editorial Porrúa, S.A. México 1990. Pág. 193

delitos; todo lo cual lo inhabilita como dato para integrar la definición que se busca."<sup>3</sup>

La definición del delito en la Escuela Clásica alcanza su perfección con el insigne maestro de Pisa, Francisco Carrara, el cual, en su *Programma di Diritto Criminale*, define el delito como "La infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso."

Analizando esta definición encontramos que el delito es un ente jurídico, pues su esencia consiste en la violación a un derecho.

Dicho ente se caracteriza por ser la *infracción a la ley del Estado*, esto es, una violación a la ley, pero no cualquier ley, sino la del Estado; con esto se diferencia del pecado (violación de la ley divina) o el vicio (violación de la ley moral). Esta ley debe estar promulgada, ya que sin este requisito la ley no sería obligatoria. "Sienta el principio de legalidad, que no puede haber delito ni pena sin ley promulgada con anterioridad por la autoridad estatal."<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Villalobos, Ignacio. Op. cit. pág. 194

<sup>4</sup> Cabral, Luis C. Compendio de Derecho Penal y Otros Ensayos Editorial Abelardo-Perrot. Buenos Aires 1991. pág. 35

El objetivo de la ley es proteger la seguridad de los ciudadanos, abarcando con esto la protección pública y privada. La infracción debe ser resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, pues únicamente los actos de los hombres, ya sean de carácter positivo (acción) o negativo (omisión) pueden constituir delitos, es decir sólo el hombre puede ser sujeto activo del delito, no las cosas ni los animales. Por otro lado se sustrae de la Ley Penal el pensamiento, los deseos y las opiniones, pues no constituyen actos externos del hombre. En esta parte de su definición Carrara consagra el principio de exterioridad.

Estos actos deben ser moralmente imputables, esto es, que sólo pueden cometer delitos los sujetos moralmente responsables. La responsabilidad es de carácter moral como consecuencia del libre albedrío, por lo tanto Carrara presupone la doctrina del libre albedrío y de la imputabilidad moral del hombre.

Por último, ser políticamente dañoso significa que el delito perturbe a todos los ciudadanos, a la opinión de la seguridad, presentando así el daño mediato, además de inmediato.

De lo anterior se desprende que la definición de Carrara descansa en tres postulados básicos:

- a) Principio de legalidad
- b) Principio de exterioridad
- c) Principio de responsabilidad moral

La Escuela Positivista considera al delito no como un ente jurídico, sino como un hecho de la naturaleza, que existe en la realidad. Rafael Garófalo, dentro de la Escuela Positiva, distinguió los delitos naturales de los legales y definió el delito natural como "La violación de los sentimientos altruistas de piedad y de probidad poseídos por una población en la medida mínima que es indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad."<sup>5</sup> Este mismo autor llama delitos legales o de creación política, a aquellos actos que no atacan los sentimientos de piedad y de probidad pero que si contrarían a la ley penal.

Ignacio Villalobos critica la teoría del delito natural, y así escribe en su obra titulada Derecho Penal Mexicano: "...el delito como tal es una clasificación de los actos, hecha por especiales estimaciones jurídicas, aun cuando luego su concepto general y demasiado nebuloso haya trascendido al vulgo, o quizá por él mismo se haya formado como tal vez sucedió con la primera noción intuitiva de lo bueno, de lo útil, de lo justo, sin que por ello sea el contenido de estas apreciaciones un fenómeno natural." El mismo autor continúa diciendo: "Cada delito en particular se realiza necesariamente en la naturaleza o en el escenario del mundo, pero no es naturaleza; la esencia de lo delictuoso, la delictuosidad misma, es un concepto a priori, una forma creada por la mente humana para agrupar o clasificar una categoría de actos, formando una universalidad cuyo principio es absurdo querer luego

---

<sup>5</sup> Citado por Ignacio Villalobos Ob. cit. pág. 199

inducir de la naturaleza."<sup>6</sup>

Como lo señalé anteriormente, el delito ha sido estudiado desde varios puntos de vista y por diversos métodos. El delito, aunque puede ser visto como un fenómeno social, psicológico, político, etc, nos interesa estudiarlo desde el punto de vista jurídico. Como lo señala el maestro Fernando Castellanos Tena "La definición jurídica del delito debe ser naturalmente formulada desde el punto de vista del Derecho, sin incluir ingredientes causales explicativos cuyo objeto es estudiado por ciencias fenomenológicas como la antropología, la sociología, la psicología criminales y otras."<sup>7</sup>

Expuesto lo anterior, la definición jurídica del delito puede elaborarse formal o sustancialmente.

La definición jurídico-formal toma en cuenta el propio orden jurídico, la misma ley positiva, pues es en ella en donde se establece la sanción penal, que es lo que caracteriza al delito. Es decir, se toma en cuenta exclusivamente las condiciones extrínsecas del acto.

Edmundo Mezger considera que el delito, al cual llama hecho

---

<sup>6</sup> Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano Porrúa, S.A. México 1990. pág. 198

<sup>7</sup> Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal Porrúa. México 1989. pág. 128

punible, es el conjunto de los presupuestos de la pena. "El hecho punible es, una acción típicamente antijurídica, personalmente imputable y conminada con pena."<sup>1</sup>

Para Cuello Calón, la noción formal del delito la suministra la ley positiva mediante la amenaza de una pena. Es pues el delito la acción prohibida por la ley bajo amenaza de una pena, por lo tanto, si la ley no sanciona alguna acción, no existe el delito por nociva que sea ésta para la sociedad.

Nuestro Código Penal en su artículo 72 define al delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales." Esta definición toma en cuenta principalmente a la pena, por lo que es una definición formal. Como lo señalé anteriormente, en opinión del maestro Ignacio Villalobos, este tipo de definiciones son ineficaces para caracterizar al delito, pues como él mismo lo señala "un acto es punible porque es delito; pero no es delito porque es punible".<sup>2</sup>

La pena es generalmente la consecuencia del delito, por lo tanto la punibilidad no es elemento del delito, sino algo externo al mismo.

---

<sup>1</sup> Mezger, Eomunco. Derecho Penal. Parte General Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires 1955. pág. 82

<sup>2</sup> Villalobos, Ignacio. Op. Cit. pág. 204

## 1.2 Noción jurídico-sustancial del delito

Según la noción jurídico-sustancial, hay dos formas de estudiar el delito. La primera, considerándolo como un todo indivisible (teoría totalizadora) y, la segunda, mediante el análisis de sus elementos (teoría analítica).

Las definiciones jurídico-sustanciales que se adhieren a la teoría analítica se caracterizan por penetrar en la naturaleza misma del delito, analizando su contenido por medio de los elementos constitutivos que debe reunir el delito para considerarlo como tal.

No todos los tratadistas de Derecho Penal consideran los mismos elementos como esenciales.

El maestro Luis Jiménez de Asúa define al delito como "el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal o, en ciertos casos, con determinada medida de seguridad en reemplazo de ella."<sup>10</sup>

El maestro Castellanos Tena considera como elementos esenciales del delito a la conducta, la tipicidad, la antijuricidad

---

<sup>10</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo III El Delito Editorial Losada. Buenos Aires 1965. pág.65

y la culpabilidad, requiriendo esta última a la imputabilidad como presupuesto indispensable.

El delito es una conducta humana,<sup>11</sup> esto es, una acción u omisión que sólo podrá ser reputada como delito si tiene su origen en un obrar humano.

Dicha conducta debe ser típica, es decir, que corresponda a un tipo legal definido y conminado por la ley con una pena.

La conducta ha de ser antijurídica, ha de estar en oposición a una norma jurídica, lesionando o poniendo en peligro un interés jurídicamente protegido.

Además, la conducta ha de ser culpable, lo cual consiste en la concreta capacidad de imputación legal, declarable jurisdiccionalmente por no haber motivo legal de exclusión con relación al hecho de que se trate.

En cuanto a la imputabilidad, es una capacidad del sujeto de poder querer y entender en el campo del Derecho Penal. Es un presupuesto de la culpabilidad. Como lo señala el maestro Castellanos Tena en su libro Lineamientos Elementales de Derecho Penal. "La imputabilidad es, pues, el conjunto de condiciones

---

<sup>11</sup> La conducta es más extensa que el acto, pues abarca el comportamiento humano tanto positivo como negativo; es decir, a la acción y a la omisión. Es por eso que el maestro Castellanos Tena usa el término conducta.

mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo."<sup>12</sup>

La punibilidad no es un elemento esencial del delito, pues como lo señalé anteriormente, es la consecuencia del delito, por lo tanto algo externo al mismo.

Por último, el maestro Castellanos Tena considera que las condiciones objetivas de punibilidad, que son las circunstancias que excepcionalmente exige la ley para la aplicación de la pena del delito, no son elementos esenciales del delito, pues se presentan esporádicamente, lo que no puede suceder con un elemento esencial.

Es conveniente aclarar que para poder llevar al cabo un mejor estudio dogmático de las diferentes figuras delictivas, es necesario analizar todos los elementos del delito, tanto los esenciales como los que no lo son, logrando así un examen más detallado y preciso.

---

<sup>12</sup> Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 1989. pág. 218

### 1.3 Elementos positivos y negativos del delito

#### CONDUCTA

El requisito primario para la existencia del delito es la conducta humana. Por conducta debe entenderse "el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo (acción u omisión), encaminado a un propósito."<sup>13</sup>

El aspecto positivo de la conducta es la acción, que debe entenderse como la voluntad manifestada por un movimiento del organismo, el cual produce un cambio o pone en peligro de cambio al mundo exterior. El aspecto negativo de la conducta es la omisión, que consiste en una falta de ejecución de un hecho positivo exigido por la ley. "En los delitos de acción se hace lo prohibido, en los de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente. En los de acción se infringe una ley prohibitiva y en los de omisión una dispositiva."<sup>14</sup>

Los delitos de omisión pueden revestir dos formas: la omisión simple que consistió en la falta de actividad de una conducta ordenada, con independencia del resultado material; y la comisión por omisión que consiste en la producción de un resultado material por la falta de actividad.

---

<sup>13</sup> Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 1989. pág. 149

<sup>14</sup> Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 1989. pág. 153

Son elementos constitutivos de la conducta la voluntad, y a veces un resultado material y un nexo de causalidad. Sin embargo en los delitos de omisión simple no hay resultado material, el tipo se llena con la falta de actividad ordenada.

#### FALTA DE CONDUCTA

Cuando la conducta está ausente, evidentemente no habrá delito, y esto sucede si falta alguno de los elementos constitutivos de la misma, es decir, la voluntad (elemento psíquico), o el resultado material o el nexo causal.

Según las últimas reformas<sup>15</sup> del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1994, la ausencia de conducta se contempla en la fracción I del artículo 15 la cual dice:

artículo 15. El delito se excluye cuando:

- I. El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

.....

---

<sup>15</sup> Antes de la reforma la ausencia de conducta se encontraba establecida en la misma fracción I del artículo 15 del Código Penal de la siguiente manera:

artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:

- I. Incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias;
- .....

### TIPICIDAD

La tipicidad es el encuadramiento de la conducta con la descripción legal.

El comportamiento humano voluntario, encaminado a la producción de un resultado para constituir un delito, ha de estar descrito anticipadamente en un tipo especial del derecho penal.

La descripción de una conducta que lleva a cabo el legislador en una ley se llama tipo.

Nuestra legislación acepta el principio "*Nullum crimen sine tipo*", es decir, que no existe delito sin una descripción legal que haga referencia al mismo (artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Es conveniente señalar que no es lo mismo tipo y tipicidad. Señala el maestro Castellanos Tena que: "el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta con los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto."

Podemos concluir entonces que el tipo penal es un requisito anterior indispensable para poder configurar la tipicidad. Sin tipo no hay tipicidad.

### ATIPICIDAD

La atipicidad es la falta de adecuación de una conducta al tipo penal señalado en la ley.

Según se señala en el artículo 14 tercer párrafo de nuestra Constitución, "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata."

Si una conducta, no se adecúa exactamente a la ley aplicable al delito, no se conformará el ilícito. Existe una conducta y existe un tipo, pero aquélla no se amolda puntualmente a éste.

Por otro lado, si lo que sucede es que no existe un tipo legal que describa la conducta, entonces se está en un caso de falta de tipo.

"En el fondo, en toda atipicidad hay una falta de tipo; si un hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, respecto de él no existe tipo."<sup>16</sup>

En las reformas antes mencionadas al Código Penal tuvo a bien incluirse dentro de las causas de exclusión del delito la fracción

---

<sup>16</sup> Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal Porrúa. México 1989. pág. 175

II del artículo 15 la cual contempla la atipicidad:

artículo 15. ....

II. Falte alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate;

.....

### ANTI JURICIDAD

La antijuricidad es un elemento esencial para la integración del delito, toda conducta humana para ser delictuosa ha de ser antijurídica, es un concepto negativo.

El Derecho Penal se constituye por un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano contra el delito, por medio de prohibiciones o mandatos respaldados por la amenaza de una pena. Los hechos que infringen estas prohibiciones o mandatos son antijurídicos. "Un hecho antijurídico es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma."<sup>17</sup>

Comúnmente se acepta como antijurídico lo contrario a derecho. Sin embargo, no basta una antijuricidad cualquiera o la infracción de una ley para que exista un delito. Debe ser la infracción a una ley penal.

Por otro lado, la oposición a la ley penal puede ser formal y

---

<sup>17</sup> Mir Puig, Santiago. Derecho Penal Parte General Editorial PPU, Barcelona 1990. pág. 122

material. La antijuricidad es formal por cuanto se opone a la ley del Estado y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley. Dicho de otra manera, el contenido material de la antijuricidad consiste en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos o de los intereses jurídicamente protegidos, o en el solo atentado contra el orden instituido por los preceptos legales; mientras que el contenido formal es la violación del precepto positivo derivado de los órganos del Estado.

#### ASPECTO NEGATIVO DE LA ANTIJURICIDAD

La ausencia de antijuricidad se da cuando la conducta típica está en aparente oposición al derecho, y sin embargo no es antijurídica por mediar alguna causa de justificación.

Las causas de justificación representan el elemento negativo de la antijuricidad. También se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuricidad o causas de licitud.

Es conveniente señalar que no es lo mismo causas de justificación que causas de exclusión del delito (antes de la citada reforma llamadas circunstancias excluyentes de responsabilidad artículo 15 del Código Penal del Distrito Federal), pues estas últimas comprenden no sólo a las justificantes, sino también a los demás aspectos negativos del delito (falta de conducta, atipicidad, causas de imputabilidad y causas de inculpabilidad). Por lo tanto, toda causa de justificación es

causa de exclusión del delito, pero no toda causa de exclusión del delito es una justificante.

Las causas de justificación reconocidas en nuestra legislación son: *legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho*. Antes de la reforma se incluían la *obediencia jerárquica e impedimento legítimo*, sin embargo como en el fondo estas dos causas de justificación son la especie del cumplimiento de un deber, se suprimieron estas figuras.

#### IMPUTABILIDAD

"El hombre es el sujeto activo del delito pero para que legalmente tenga que cargar con una consecuencia penal, es necesario que tenga el carácter de imputable".<sup>18</sup>

Carrancá y Trujillo dice que será imputable "...todo aquel que posea, al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida de la sociedad humana."<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Pavón Vasconcelos, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México 1974 pág. 339

<sup>19</sup> Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano Editorial Porrúa, S.A. México 1977. pág. 389

La imputabilidad es la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal. "Es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo."<sup>20</sup>

Algunos tratadistas consideran la imputabilidad como un elemento presupuesto general del delito. Otros como presupuesto de la culpabilidad y otros más como elemento autónomo del delito.

#### INIMPUTABILIDAD

La inimputabilidad es el aspecto negativo de la capacidad de entender y de querer del sujeto. Es decir, que el sujeto no tenga capacidad de entender el carácter ilícito del hecho y de conducirse de acuerdo con esa comprensión por alguna causa psicológica o por su desarrollo mental retardado.<sup>21</sup>

Después de la reforma del 10 de enero de 1994 se establece dentro de las causas de exclusión del delito en su fracción VII lo

---

<sup>20</sup> Castellanos Tena, Fernando ob. cit. pág.218

<sup>21</sup> En nuestra legislación se establecía dentro de las circunstancias excluyentes de responsabilidad las causas de inimputabilidad en el artículo 15 fracción II del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal, el cual a la letra decía:

artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

.....  
 II. Padecer el inculpa-do, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impide comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente;  
 .....

siguiente:

artículo 15. ....

VII. Al momento de realizar el hecho típico el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código.

El inimputable es psicológicamente incapaz, de forma pasajera o permanentemente, para toda clase de acciones. Por lo tanto, como lo señala Jiménez de Asúa, en las causas de inimputabilidad no hay delincuente.

#### CULPABILIDAD

El maestro Castellanos Tena señala que para que un sujeto pueda ser culpable se requiere como presupuesto indispensable la imputabilidad del mismo. Sólo los sujetos imputables pueden ser culpables.

Existen dos corrientes principales sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad: la psicológica y la normativa.

La teoría psicológica considera que la culpabilidad radica en la psique del sujeto como un nexo intelectual y emocional que liga al individuo con su acto.

La teoría normativa considera que la culpabilidad no radica en la psique del sujeto, sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica a la luz de las normas del deber.

El maestro Castellanos Tena señala que la ley positiva mexicana se adhiere a la teoría psicológica.

La culpabilidad generalmente se configura en dos especies (dolo y culpa), sin embargo antes de la multicitada reforma en nuestra legislación podía revestir tres formas: dolo, culpa y preterintención.<sup>22</sup> Actualmente el artículo 82 del Código Penal para el Distrito Federal señala:

---

<sup>22</sup> En el artículo noveno del Código Penal para el Distrito Federal antes de la reforma se señalaba:

artículo 9. Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley.

Obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

Obra preterintencionalmente el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquel se produce por imprudencia."

artículo 8. Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

En el dolo la voluntad consciente está encaminada a la producción de un hecho penalmente tipificado.

En la culpa la voluntad no está dirigida a la producción de un hecho penal tipificado, sin embargo éste se produce porque se obra sin la diligencia debida, omitiendo los deberes de cuidado correspondientes.

El artículo 92 del Código Penal reformado señala:

artículo 9. Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

#### INCUPLABILIDAD

El aspecto negativo de la culpabilidad es la inculpabilidad. Para que el sujeto sea culpable, precisa la intervención del

conocimiento y de la voluntad, por lo tanto la inculpabilidad se refiere a estos dos elementos: el intelectual y el volitivo o emocional. Toda causa eliminadora de alguno de estos dos elementos debe ser considerada como causa de inculpabilidad.

Las causas de inculpabilidad que impiden el elemento intelectual o el volitivo, son el error esencial de hecho y la coacción sobre la voluntad.

Las causas de inculpabilidad, señala el maestro Castellanos Tena, difieren de las de inimputabilidad; "... en tanto las primeras se refieren a la conducta completamente capaz de un sujeto, las segundas afectan precisamente ese presupuesto de capacidad para obrar penalmente en diversa forma y grado."<sup>23</sup>

Sobre el mismo asunto Jiménez de Asúa expresa: "La diferencia entre las causa de inculpabilidad y las de inimputabilidad es palmaria: el inimputable es psicológicamente incapaz. Y lo es para toda clase de acciones, ora de un modo perdurable, como el enajenado, bien transitoriamente, pero durante todo su trastorno, en los casos de enajenación pasajera o de embriaguez, en aquellos países en que la ebriedad funciona como eximente. En cambio, el inculpable es completamente capaz y si no le es reprochada su conducta es porque, a causa de error o por no podersele exigir otro modo de obrar, en el juicio de culpabilidad se le absuelve. Más

---

<sup>23</sup> Castellanos Tena, Fernando. Ob. cit. pág. 184

para todas las otras acciones su capacidad es plena."<sup>24</sup>

### PUNIBILIDAD

La punibilidad es la consecuencia más o menos ordinaria del delito, sin embargo, como lo señalé anteriormente, no es el único medio empleado por el derecho penal para reprimir los delitos, por lo tanto no puede ser considerado como elemento del mismo.

La punibilidad es consecuencia del delito, es algo externo al mismo. Una conducta es sancionada cuando se le califica como delito, pero no es delictuosa porque se le sancione.

Es conveniente aclarar que la pena y la punibilidad no son lo mismo. "La punibilidad es el ingrediente de la norma en razón de la calidad de la conducta, la cual, por su naturaleza típica, antijurídica y culpable, amerita la imposición de la pena; en cambio la pena es el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para garantizar el orden jurídico, es la reacción del poder público frente al delito."<sup>25</sup> En otras palabras, una conducta es punible cuando amerita ser penada.

### EXCUSAS ABSOLUTORIAS

El elemento negativo de la punibilidad lo constituyen las excusas absolutorias. Estas únicamente impiden la aplicación de

---

<sup>24</sup> Jiménez de Asúa, Luis Ob. cit. pág. 389

<sup>25</sup> Castellanos Tena, Fernando. Op.cit. pág 130

la pena.

Jiménez de Asúa en forma didáctica señala que con las causas de justificación no hay delito, en las causas de inimputabilidad no hay delincuente y en las excusas absolutorias no hay pena.

### ELEMENTOS POSITIVOS Y ASPECTOS NEGATIVOS DEL DELITO<sup>26</sup>

#### Elementos Positivos

1. Conducta
2. Tipicidad
3. Antijuricidad
4. Imputabilidad
5. Culpabilidad
6. Condicionalidad  
objetiva
7. Punibilidad

#### Aspectos Negativos

1. Falta de conducta
2. Ausencia de tipo
3. Causas de justificación
4. Causas de inimputabilidad
5. Causas de inculpabilidad
6. Falta de condición objetiva
7. Excusas absolutorias

---

<sup>26</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Ob. cit. pág. 209

# C A P I T U L O    I I

## LA CONDUCTA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

- 2.1      Presupuestos de la defraudación fiscal
  
- 2.2      Formas de la conducta en el delito a estudio
  
- 2.3      Ausencia de conducta en la defraudación fiscal

# C A P I T U L O    I I

## LA CONDUCTA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

### 2.1 Presupuestos de la defraudación fiscal

Los presupuestos son, como lo señala Abdón Hernández Esparza, "...la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material, preexistentes a la conducta cuya ausencia trae como consecuencia el que no se pueda conformar en determinado título especial con lo que varía el tipo o bien hace que la conducta sea intrascendente para el derecho penal."<sup>27</sup>

Los presupuestos del delito se distinguen de los elementos del delito en que los primeros preexisten a la conducta, mientras que los elementos del delito se realiza en la propia conducta típica. Sin embargo, como lo señala Vannini "...los presupuestos no son más que elementos en sentido lato y deben considerarse como elementos

---

<sup>27</sup> Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Botas. México 1962. pág.81

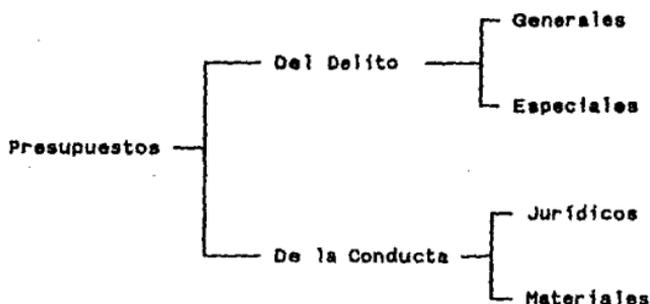
para todo efecto jurídico."<sup>27</sup>

Los presupuestos pueden ser del delito o de la conducta. Los presupuestos del delito son aquellos antecedentes jurídicos, previos a la realización de la conducta descritos por el tipo y necesarios para la existencia del título del delito. Estos a su vez se subdividen en presupuestos del delito generales y especiales. Los presupuestos generales son aquellos comunes a cualquier delito y los especiales los propios de cada delito.

Los presupuestos de la conducta son los elementos jurídicos o materiales previos a la realización de la conducta y necesarios para la existencia de la misma. Estos presupuestos se dividen en jurídicos y materiales. Los presupuestos jurídicos son las normas de derecho y otros actos jurídicos, de los que la norma incriminadora presupone la preexistencia para que el delito exista. Los presupuestos materiales son las condiciones reales preexistentes, en las cuales debe iniciarse y cumplirse la ejecución de la conducta. La falta de presupuestos de la conducta implica la imposibilidad de realización de la misma.

---

<sup>27</sup> Vannini. Manual de Derecho Penal. pag. 66



En la defraudación fiscal, existe un presupuesto de la conducta que consiste en la obligación tributaria. Raúl Rodríguez Lobato dice que "La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."<sup>28</sup> El fundamento legal de la obligación tributaria se encuentra en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo señala:

artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;...".

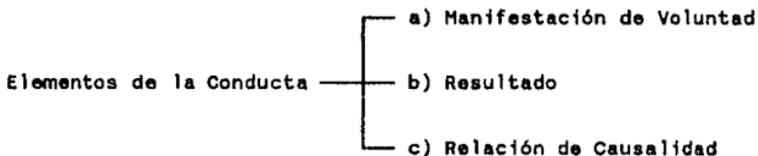
Es así que estamos en presencia de un elemento eminentemente jurídico. Es además previo a la conducta, ya que surge con

<sup>28</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Harla México 1992 pág. 110

anterioridad la obligación tributaria, sólo bajo esa condición puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal. De no presentarse esta situación, de haber ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica. En otras palabras, sólo puede darse el delito de defraudación fiscal si existe alguna obligación tributaria.

## 2.2 Formas de la conducta en el delito a estudio

La conducta esté compuesta de tres elementos: a) la manifestación de voluntad, b) resultado y c) relación de causalidad.



En lo que se refiere a la conducta del delito a estudio, ésta se encuentra descrita en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un

beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

a) Manifestación de Voluntad

De la lectura del artículo se desprende que las formas de manifestación de voluntad, entendiendo esta como las formas de conducta que puede presentar el delito a estudio son dos: *engaño o aprovechamiento del error.*

El engaño, según el Diccionario de la Lengua Española, es inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas

González de la Vega afirma que "...por engañar a una persona debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción; el engaño -mutación o alteración de la verdad- supone la realización de cierta actividad más o menos franca en el autor del delito. El engaño es una acción falaz positiva."<sup>29</sup>

El engaño presenta dos aspectos según se trate del sujeto activo o del pasivo. El sujeto activo debe conocer la realidad, ya que de no conocerla, no engaña sino que comunica al sujeto pasivo un error de que él mismo es víctima. El engaño desde el punto de vista del sujeto activo implica pues un acto de

---

<sup>29</sup> Citado por Arroyo Alba, Francisco. Estudio Sociológico Jurídico Sobre el Delito de Fraude. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México Dirección General de Publicaciones. México 1962 pág. 62

conocimiento de la realidad y un acto de voluntad. Estos elementos, como lo señala el maestro Manuel Rivera Silva "determinan que el fraude (a particulares o al Fisco) sea un delito exclusivamente intencional."<sup>30</sup> El sujeto pasivo únicamente acepta como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado, por lo tanto, el sujeto pasivo padece el engaño en virtud de la conducta del sujeto activo.

El contenido de los engaños que pueden ser objeto las autoridades fiscales son muy variados, sin embargo a manera de ejemplo se citan algunos de los engaños que se contemplan expresamente en el Código Fiscal de la Federación, y que pudieran llevar a la configuración del delito de defraudación fiscal. Cabe aclarar que esta enumeración no es limitativa, sino enunciativa.

artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con la contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

.....  
 II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes

---

<sup>30</sup> Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ediciones Botas. México. 1949. pág. 15

supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

El Diccionario de la Lengua Española define al error como el concepto equivocado o juicio falso.

El aprovechamiento del error según González de la Vega es una abstención por parte del protagonista. Supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente conociéndolo se abstienen de hacer saber a la víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar una finalidad dolosa.

Lo común al engaño y al aprovechamiento del error, es el estado psíquico en que se encuentra la víctima: una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos.

El engaño es el aspecto positivo de la conducta, es una acción llevada al cabo para inducir a un error. El aprovechamiento del error es el aspecto negativo de la conducta, es la omisión de hacer conocer la verdad a una persona que tiene un falso conocimiento.

En el engaño el sujeto activo lleva a cabo los actos para provocar el error en la víctima; en el aprovechamiento del error, el sujeto activo no provoca el error, sino que la víctima tiene un conocimiento erróneo anterior, y el sujeto activo conociendo la verdad, dolosamente se abstiene de hacérsela saber al otro.

#### b) Resultado

El resultado es la "consecuencia de la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o lo que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley".<sup>31</sup>

La doctrina considera que el resultado puede ser jurídico o material. El resultado jurídico es la lesión al objeto jurídico. El objeto jurídico es aquel particular bien o interés que el hecho incriminado lesiona o expone a un peligro, y cuya protección busca la tutela penal. El derecho penal fiscal busca la protección de

---

<sup>31</sup> Maggiore, Giuseppe. Derecho Penal. Ed. Themis. Bogotá 1954 pág. 357

un bien y todos los delitos fiscales prevén conductas a través de las cuales se viola ese bien que el derecho protege y que no es otro que los intereses del Fisco. El objeto jurídico, el bien tutelado en los delitos fiscales en general, y en la defraudación fiscal en particular es la Hacienda Pública, el patrimonio del Estado.

Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño. Surge previamente la obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la Hacienda Pública.

El resultado material es la mutación o cambio en el mundo exterior ya sea físico, psíquico o fisiológico. El resultado material en la defraudación fiscal es la "omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". Por lo tanto el resultado material puede comprender dos hipótesis: a) la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución; b) la obtención de algún beneficio en perjuicio del Fisco Federal.

En la primera hipótesis por medio de engaños o aprovechándose del error de la autoridad fiscal se omite el pago total o parcial de alguna contribución, es decir, definitivamente no se paga o se paga una cantidad menor a la debida.

Con respecto a la segunda hipótesis, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no precisa que se entiende por "obtención de algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal", ni en que casos se presenta esta situación. Sin embargo en el artículo 76 penúltimo párrafo de dicho Código si se señala en que casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

artículo 76. ....

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio.

Según lo anterior se estará obteniendo un beneficio indebido cuando se tramite y obtenga una devolución, acreditamiento, o compensación indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda.

#### c)Nexo Causal

La conducta debe estar ligada con el resultado por una relación de causalidad, de manera que se pueda atribuir el resultado a la conducta como su causa. El nexo causal es la relación necesaria que debe existir entre la conducta y el resultado material. En lo que atañe al delito de defraudación

fiscal, el engaño o el mantenimiento del error deben ser tales que merced a ellos se cause un perjuicio al Fisco por la falta de pago de las contribuciones que se deban pagar, o por la obtención de un beneficio indebido con perjuicio de aquel. Si no existe dicha relación no habrá defraudación.

### 2.3 Ausencia de conducta en la defraudación fiscal

La falta de conducta, se establece en la fracción I del artículo 15 del Código Penal que a la letra dice:<sup>32</sup>

artículo 15. El delito se excluye cuando:

I. El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

.....

Por lo tanto si el sujeto activo lleva a cabo la conducta señalada, es decir engaña o se aprovecha del error pero involuntariamente, entonces no se configurara la conducta por faltarle el elemento volitivo.

Entre las causas impeditivas de la conducta por falta de voluntad se encuentra la vis absoluta, vis maior y los actos

---

<sup>32</sup> Antes de la reforma en el artículo 15 en su fracción I se establecía: "Incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias."

reflejos. La *vis absoluta* es una fuerza física irresistible de naturaleza humana, la *vis maior* es también una fuerza física irresistible pero la cual deriva de la naturaleza. Por último, los *movimientos reflejos* son movimientos corporales involuntarios. Algunos autores consideran además como causas impositivas de la conducta el sueño, el sonambulismo y el hipnotismo.

En el caso específico de la defraudación fiscal, por la especial actitud mental manifestada a través de una voluntad especialmente encausada, únicamente la *vis absoluta* puede dar origen a la falta de conducta.

## C A P I T U L O   I I I

### TIPO Y TÍPICIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

- 3.1      El Tipo a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación
  
- 3.2      Elementos típicos en el delito a estudio
  
- 3.3      Clasificación del tipo de defraudación fiscal
  
- 3.4      Aspectos negativos de la tipicidad en la infracción a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

## C A P I T U L O   I I I

### TIPO Y TIPICIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

#### 3.1 El tipo a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

El tipo penal es la descripción legal del delito. El tipo de defraudación fiscal, es precisamente lo que expresa el artículo 108 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

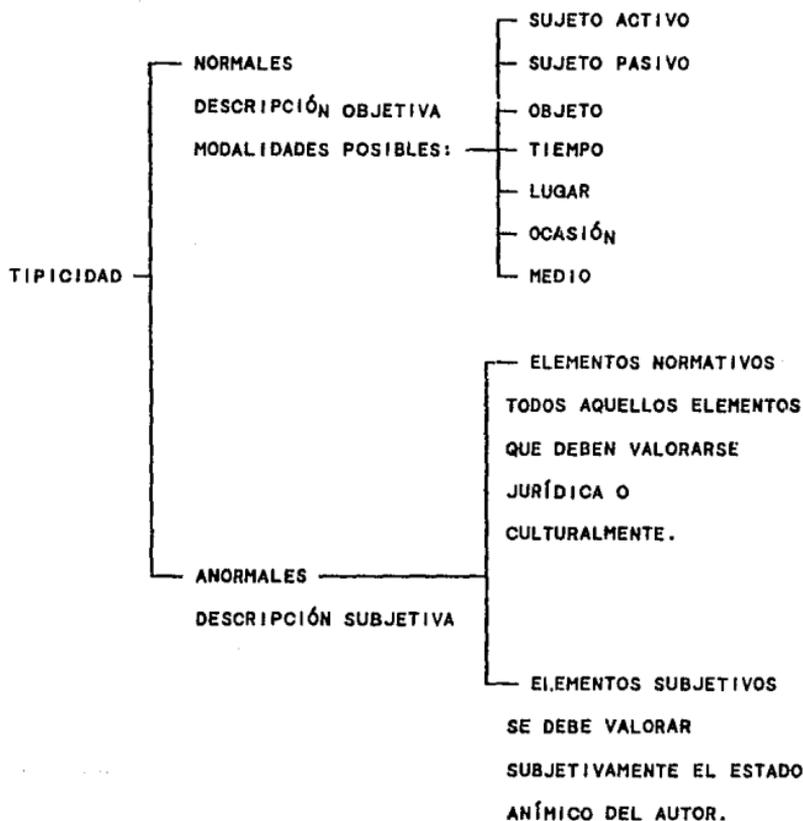
La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, es decir cuando la conducta en concreto se ajusta exactamente a la

descripción formulada en abstracto. Por lo tanto, en el delito de defraudación fiscal una conducta será típica cuando alguna persona, valiéndose de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El maestro Jiménez de Asúa clasifica los tipos según la descripción objetiva o subjetiva de la ley. A los primeros los llama *tipos normales* mientras que a los segundos los llama *tipos anormales*. Los tipos normales sin dejar de ser meramente descriptivos, presentan casi siempre referencias y modalidades de la acción que pueden versar sobre el *sujeto activo*, *sujeto pasivo*, *objeto*, *tiempo*, *lugar*, *ocasión* y *al medio*. Los tipos anormales suelen incluir en la descripción típica, además de los elementos de la descripción objetiva, *elementos normativos* o *elementos subjetivos*, es decir, elementos que se deben valorar jurídica o culturalmente por el juzgador. Los elementos subjetivos añaden al tipo referencias sobre el estado anímico del autor del delito, mientras los elementos normativos exigen una valoración normativa o cultural, es decir, implican juicios que sólo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación jurídica o cultural.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. Ob. cit. pág. 253-257

JIMÉNEZ DE ASÚA<sup>34</sup>

Según la anterior clasificación, el tipo de la defraudación fiscal debe considerarse como un tipo anormal por la especial

<sup>34</sup> Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. *Ibidem.*

valoración que debe llevar a cabo el juzgador de algunos de sus elementos típicos.

### 3.2 Elementos típicos en el delito de estudio

Los elementos típicos que se requieren reunir para que se configure el delito de defraudación fiscal son los siguientes:

#### 1. Descripción Objetiva del tipo de Defraudación Fiscal.

##### A) Sujeto Activo

Aunque el tipo no lo señala, por interpretación lógica se considera que generalmente la calidad necesaria del sujeto activo en el delito a estudio es la de ser contribuyente. El contribuyente es toda persona (física o moral) cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De lo anterior se desprende que si son los contribuyentes los obligados al pago de las contribuciones, sólo ellos pueden omitir esta obligación. Por otro lado, si se causa un perjuicio al fisco federal pero no por un contribuyente (en su carácter de obligado al pago de contribuciones), no se configura el delito de defraudación sino otra figura típica como el robo, peculado, etc.

Cabe señalar que se puede presentar el caso de que sean varios individuos los que cooperen de alguna u otra manera para la

realización del delito de defraudación fiscal. Este es el caso de la participación el cual es contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación se señala expresamente quienes se consideran responsables de los delitos fiscales:

artículo 95 Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

A continuación procederemos a estudiar cada uno de los incisos por separado:

Fracción I. Concierten la realización del delito.

Por concertar se entiende pactar, ajustar, tratar, o acordar algo. Es evidente que el acuerdo en sí no constituye el delito, es

necesario que se haya iniciado la ejecución del delito o es haya consumado el mismo. Por lo tanto será responsable todo aquel que haya participado en la planeación del delito de defraudación fiscal, pero únicamente hasta que se hayan llevado al cabo actos de ejecución tendientes a la realización del mismo.

Fracción II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

En esta fracción se contempla el caso de aquellos que ejecuten efectivamente la conducta típica. En el caso del delito de defraudación fiscal serán aquellos que por engaños o aprovechamiento de errores omitan el pago total o parcial de alguna contribución.

Fracción III. Cometan conjuntamente el delito.

Es el caso de la participación de varios sujetos en la ejecución del delito. El maestro Fernando Castellanos Tena define la participación como "... la voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera esa pluralidad."<sup>35</sup>

Fracción IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Al respecto el maestro Manuel Rivera Silva señala: "... alude a los casos en que el sujeto se vale de otro para ejecutar el

---

<sup>35</sup> Castellanos Tena, Fernando. ob. cit. pág. 293

delito, pero éste, obra como simple instrumento, careciendo de conocimiento y voluntad propia y realizando el acto bajo la indicación de otro y si pone en juego su voluntad propia, ésta podría calificarse de automática. El autor se vale de él como el ladrón de una larga varilla, para asir la cosa que roba y no alcanza con la mano, o el pescador que se vale del anzuelo, como simple instrumento para atrapar el pez; ni la varilla ni el anzuelo pueden ser objeto de reproche en el robo o en la pesca. El verdadero autor es el utilizador del instrumento."<sup>36</sup>

Fracción V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Es el caso de un sujeto que instiga o persuade a otro para que cometa el delito. En este caso el individuo no es un instrumento de otro ya que actúa por voluntad propia pero sus razones fueron recibidas por otro.

Fracción VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión

En esta hipótesis se contempla el caso de aquel que auxilia o coopera para la realización de la conducta típica. Se diferencia de la Fracción II en que en aquella colaboran para consumir conjuntamente el ilícito y en este caso únicamente auxiliar a cometerlo. En aquella la cooperación es principal y en esta es accesoria.

Fracción VII. Auxilien a otro después de su ejecución

---

<sup>36</sup> Rivera Silva, Manuel. Ob. cit. pág. 41

cumpliendo una promesa anterior.

Por último aquí se establece el caso de un sujeto que no actuó en la ejecución del delito pero que cumpliendo una promesa anterior auxilia en el encubrimiento. El sujeto no actúa en la comisión del delito de defraudación fiscal, sino que ofrece ayudar después de cometido este.

De lo anterior se deduce que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal es por lo general, el obligado al cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, el contribuyente. Sin embargo, también pueden ser sujetos activos de este delito personas que no tengan esta calidad. Esto es, a pesar de que son los contribuyentes los obligados al pago de las contribuciones (sujeto pasivo de la obligación tributaria), no son éstos los únicos que pueden cometer el delito de defraudación fiscal. Así pues si un abogado o contador público, induce dolosamente a alguna persona a cometer el delito de defraudación fiscal, dicho sujeto será responsable del delito sin que pueda alegar que el no es el contribuyente.

#### B) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo del delito no es el funcionario encargado de la recaudación de las contribuciones, que es engañado o el que se encuentra en un error. El sujeto pasivo del delito es el Fisco

Federal,<sup>37</sup> es decir, el Estado en su carácter de titular del Tesoro Público.

C) *Objeto Jurídicamente Protegido*

El objeto jurídicamente protegido en el delito a estudio, al igual que en los demás delitos fiscales, es el Tesoro Público (Hacienda Pública Federal), y por lo tanto, una parte del patrimonio del Estado.

D) *Medio*

Los medios exigidos por el tipo legal son el engaño o el aprovechamiento del error. El tipo legal no hace alguna referencia en cuanto al lugar, tiempo u ocasión en que debe llevarse a cabo la conducta para ser considerada como típica.

## II. Descripción Subjetiva del Tipo de Defraudación Fiscal.

---

<sup>37</sup> "La palabra fisco proviene del latín *fiscus* que significaba cesta de mimbre la cual era utilizada por los romanos para guardar el dinero. Posteriormente este término fue utilizado para designar al tesoro del rey para diferenciarlo del tesoro del Estado. Por último, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público, su significado comprendió el tesoro del Estado. Actualmente es sinónimo de erario, o lo que es lo mismo, tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado, para dar cumplimiento a sus obligaciones como representante de la sociedad organizada." Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa México 1984. pág. 7.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido:

"FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos..."

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos.

#### A) Elementos Normativos

Los elementos normativos que se presentan en el delito de defraudación fiscal, o lo que es lo mismo, los elementos que deben valorarse jurídicamente son, por un lado, la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio del fisco federal.

#### B) Elementos Subjetivos del Injusto

El elemento subjetivo del injusto es la valoración subjetiva que se debe llevar al cabo para desentrañar el estado anímico del sujeto activo. Esta puede referirse al dolo, al fin o al móvil.

En algunas ocasiones el elemento subjetivo no aparece expresamente incluido en la definición del tipo legal y sin embargo existe,<sup>38</sup> tal es el caso de la defraudación fiscal.

Son referencias subjetivas del injusto referentes al dolo los medios utilizados por el sujeto activo para llevar al cabo la defraudación fiscal, es decir, el uso de engaños o el aprovechamiento del error. Estos vocablos implican una condición anímica especial dolosa del sujeto activo.

En cuanto al elemento subjetivo referido al fin es la omisión

---

<sup>38</sup> "El examen de ciertos delitos demuestra que determinado elemento subjetivo, no mencionado literalmente por la definición legal, es inherente a su noción, y que por esta vía es posible levantarse sobre las legislaciones positivas para comprobar la existencia de elementos subjetivos más o menos permanentes en la noción de algunos delitos."

Jiménez Huerta, Mariano Derecho Penal Mexicano Tomo I Editorial Porrúa, S.A. México 1983. pág.91

parcial o total de alguna contribución así como la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

De lo anterior se desprende que el elemento subjetivo del injusto tiene un doble sentido en la defraudación fiscal. Por un lado el sujeto activo debe saber que está violando la ley fiscal, pero además debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido. La defraudación fiscal se convierte así en una voluntad consciente de cometer el acto prohibido por la ley.

### **3.3 Clasificación del tipo de defraudación fiscal.**

Muchas clasificaciones se han elaborado en cuanto a los tipos penales, algunas de las más importantes son:

1. En torno a la descripción objetiva o subjetiva se clasifican en normales y anormales.

Como lo expliqué anteriormente, esta clasificación se basa en la objetividad o subjetividad de los conceptos utilizados para describir el tipo legal. Los tipos normales se refieren a situaciones objetivas, mientras los anormales se refieren a situaciones subjetivas que deben ser valoradas jurídica o culturalmente por el juzgador.

El tipo de defraudación fiscal es anormal ya que varios de sus conceptos como lo son: el engaño, el aprovechamiento del error, el beneficio indebido y el perjuicio, son conceptos que deben ser valorados subjetivamente por el juzgador.

2. En torno a su ordenación metodológica se clasifican en básicos, especiales y complementados.

Dice Jiménez Huerta que los tipos delictivos aparecen ordenados en el articulado de la parte especial del Código Penal según la naturaleza del bien jurídico tutelado. Dentro de un mismo título de tipos delictivos se agrupan diversas especies, que aunque protegen al mismo bien jurídico, contemplan diversos aspectos del mismo.

Siguiendo este orden de ideas, habrá un tipo fundamental el cual agrupará al resto de tipos que protejan al mismo bien jurídico tutelado bajo su rubro. Este tipo es llamado fundamental, genérico o básico.

"Es un tipo básico<sup>39</sup> aquel en que cualquier lesión del bien jurídico basta por sí sola para integrar un delito. Los tipos básicos constituyen la espina dorsal del sistema de la parte especial del Código."<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> También llamado genérico por Beling, Grundzüge, parágrafo 38, i, l.

<sup>40</sup> Jiménez Huerta, Mariano. La Tipicidad. Editorial Porrúa, S.A. México 1955. pág.97

Son tipos especiales aquellos que se forman por el tipo básico y una circunstancia ajena que forma un nuevo tipo y hace desaparecer la aplicación del tipo básico. Un ejemplo de este tipo es el parricidio.

Son tipos complementados los que se integran con el básico y una circunstancia particular.

Por último, los tipos especiales y complementados pueden ser agravados o privilegiados, según agraven o hagan más benigno el tipo.

El delito de defraudación fiscal es, según esta clasificación, un tipo especial privilegiado. Es especial porque el tipo base es el fraude genérico, con la circunstancia especial que se omita el pago de alguna contribución y el sujeto pasivo sea el fisco federal. Es privilegiado pues mientras que en el delito de fraude específico se señala que si el monto de lo defraudado supera las 500 veces el salario mínimo<sup>41</sup> la pena será de tres a doce años y multa de hasta 120 veces el salario mínimo, en el delito de defraudación fiscal la mayor penalidad es de tres a nueve años de

---

<sup>41</sup> Según el artículo 29 segundo párrafo del Código Penal del Distrito Federal se señala que:

"Para los efectos de este Código, el límite inferior del día multa será el equivalente al salario mínimo diario vigente en el lugar donde se consumó el delito..."

Considerando que a partir del 1º de enero de 1994 el Salario Mínimo General vigente en el Distrito Federal es de \$15.27, 500 veces el salario mínimo son \$7,635.00

prisión si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos excede de N\$30,000.00. Es decir que en el fraude genérico con un monto mucho menor se alcanzan penas mayores que en el delito de defraudación fiscal.

3. En función a su autonomía o independencia se clasifican en autónomos o subordinados.

Son tipos autónomos o independientes aquellos que tienen vida propia, sin depender de otro tipo. Son tipos subordinados aquellos que dependen de otro tipo que es independiente y al cual se subordinan.

De acuerdo con esta clasificación la defraudación fiscal es un delito autónomo, pues tiene vida propia, ya que no depende de otro tipo.

4. Por su formulación se clasifican en casuísticos y amplios.

Los tipos de formulación casuística son aquellos en los que se prevén varios casos por el legislador, es decir, varias formas de ejecutar el ilícito. Estos a su vez se clasifican en alternativos o acumulativos. "En los primeros se prevén dos o más hipótesis comisivas y al tipo se colma con cualquiera de ellas. En los acumulativamente formados se requiere el concurso de todas las

hipótesis."<sup>42</sup>

Los tipos de formulación amplia son aquellos en los que se describe una conducta única en donde caben todos los modos de ejecución, pudiendo el sujeto activo llegar al mismo resultado por diversas vías.

El delito de defraudación fiscal, según la anterior clasificación, es un tipo de formulación casuística, alternativo, pues en la ley se determina que comete el delito de defraudación fiscal aquel que "...omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal." Por lo tanto el legislador estableció dos formas de cometer el ilícito, siendo éstas por la falta de pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Es alternativo porque no se necesitan presentar las dos hipótesis, basta con que se cometa una de estas.

5. En torno al alcance y sentido de la tutela penal se clasifican en tipos de daño o de peligro.

El tipo penal será de daño cuando proteja al bien jurídico tutelado frente a su destrucción o disminución, mientras en los delitos de peligro se busca proteger el bien jurídico de la

---

<sup>42</sup> Castellanos Tena, Fernando. op.cit. pág.172

probable causación del daño.

Por lo anterior el delito de defraudación fiscal es un tipo de daño, pues su descripción gira en torno a la efectiva lesión del bien jurídico que protege, que en este caso es la Hacienda Pública.

6. En torno a la unidad o pluralidad de bienes tutelados se clasifican en simples o complejos.

Son tipos simples aquellos que tutelan un sólo bien jurídico, mientras los que tutelan dos o más bienes jurídicos se denominan complejos.

El tipo en estudio es simple en virtud de que únicamente protege a un bien jurídicamente tutelado que es la Hacienda Pública.

#### 3.4 Aspectos negativos de la tipicidad en la infracción a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

Si la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, la atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo, es decir, cuando la conducta en concreto no se ajusta exactamente a la descripción legal de la conducta en abstracto.

Es conveniente distinguir entre falta de tipo y atipicidad. La primera se da cuando hay una ausencia total del tipo, es decir, cuando en el catálogo de delitos no es incluida una conducta. La segunda se da cuando sí hay tipo, pero la conducta no se amolda exactamente al tipo.

En el artículo 15 del Código Penal reformado en su fracción segunda se establece como causas de exclusión del delito la atipicidad:

artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....  
 11. Falte alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate;

.....  
 El maestro Castellanos Tena señala que las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

1. Ausencia de la calidad o del número exigido por la Ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo.

En el caso de la defraudación fiscal, que el sujeto activo del delito no esté contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación o que el sujeto pasivo no sea el Fisco Federal.

2. Si faltan el objeto material o el objeto jurídico.

En el delito en estudio sería que no se dañara la Hacienda Pública Federal, es decir, el patrimonio del Estado.

3. Falta de referencias temporales o espaciales

Como el delito de defraudación fiscal no hace referencias espaciales o temporales, no puede haber falta de ellas.

4. Falta de medios comisivos señalados por la ley.

Los medios comisivos son el engaño o el aprovechamiento del error, por lo tanto si no se utilizan estos medios no se configurará el tipo.

5. Falta de los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos.

Como lo expliqué anteriormente, los elementos subjetivos del tipo son normativos o subjetivos. Los normativos en el caso de la defraudación fiscal son el beneficio indebido y el perjuicio al fisco federal, por lo tanto si falta alguno de estos elementos normativos, no se configurará el tipo. El elemento subjetivo del injusto es la intención anímica de omitir el pago de una contribución o la de obtener un beneficio con perjuicio del fisco federal, así pues, si falta esta condición anímica especial dolosa del sujeto, no se encuadrará la conducta al tipo.

## C A P I T U L O      I V

### LA ANTIJURICIDAD Y SU AUSENCIA EN EL ILICITO A ESTUDIO

- 4.1      La antijuricidad formal en el ilícito  
         de referencia
- 4.2      Bien jurídico tutelado
- 4.3      Las causas de justificación en el  
         delito de defraudación fiscal

## C A P I T U L O    I V

### LA ANTIJURICIDAD Y SU AUSENCIA EN

#### EL ILICITO A ESTUDIO

##### 4.1 La antijuricidad formal en el ilícito de referencia

Para que una conducta pueda ser considerada como delictiva, es necesario no sólo que cumpla con la tipicidad, sino también que sea antijurídica y culpable. Es pues la antijuricidad uno de los elementos esenciales del delito. Comúnmente se dice que la antijuricidad es "lo contrario a Derecho", sin embargo esta definición sólo nos sirve de punto de partida pues falta esclarecer qué es lo contrario a Derecho.

Existen infinidad de opiniones sobre el concepto de antijuricidad entre las que podemos citar las siguientes:

El maestro Fernando Castellanos considera que la antijuricidad es "... la violación del valor o bien protegido a que se contrae el

tipo penal respectivo."<sup>43</sup>

Raúl Carrancá y Trujillo, al hablar de la antijuricidad establece: "Entendemos por antijuricidad la oposición a las normas de cultura reconocidas por el Estado. Cuando decimos oposición a las normas no nos referimos a la ley, sino a aquellas órdenes y prohibiciones por los que una sociedad exige el comportamiento que corresponde a sus intereses. Cuando esas normas de conducta son reconocidas por el Estado, la oposición a ellas constituye lo antijurídico."<sup>44</sup>

Jiménez de Asúa dice que la definición de antijuricidad como lo contrario a Derecho es insuficiente y es por eso que se completa por negaciones; es decir, por el expreso enunciado de casos de exclusión, que se llaman causas de justificación. "Según este sistema negativo, será antijurídico todo hecho definido en la ley y no protegido por las causas justificantes, que se establecen de un modo expreso. En suma: no se nos dice lo que es antijurídico, sino, aunque parezca paradójico, lo que es jurídico, como la legítima defensa, ejecución de un derecho, estado necesario, etc."<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Castellanos Tena, Fernando ob. cit. pág. 178

<sup>44</sup> Carrancá y Trujillo, Raúl Derecho Penal Mexicano Editorial Porrúa, S.A. México 1977. pág. 24

<sup>45</sup> Jiménez de Asúa, Luis. ob.cit. pág. 268

Santiago Mir Puig dice que el Derecho Penal se constituye por un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano contra el delito, por medio de prohibiciones o mandatos respaldados por la amenaza de una pena. Los hechos que infringen estas prohibiciones o mandatos son antijurídicos. "Un hecho antijurídico es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma."<sup>46</sup>

Para Jiménez Huerta para que una conducta típica sea considerada delictiva, necesario es que lesione un bien jurídico y ofenda los ideales de la comunidad. "Lo antijurídico implica desvalor. Surge como un predicado de la conducta expresado negativamente, y significa una reprobación jurídica que recae sobre el hecho al ser éste puesto en relación y contraste con las esencias ideales que integran el orden jurídico."<sup>47</sup>

La antijuricidad es un elemento esencial para la integración del delito, significa que el delito constituye una violación del derecho, o sea "contradice el Derecho", por lo tanto, toda conducta humana para ser delictuosa ha de ser antijurídica. Sin embargo, no basta una antijuricidad cualquiera o la infracción de una ley para que exista un delito. Debe ser la infracción a una ley penal.

La determinación de la esencia de la antijuricidad se ha

---

<sup>46</sup> Mir Puig, Santiago. Derecho Penal Parte General. Editorial PPU, Barcelona 1990. pág. 122

<sup>47</sup> Jiménez Huerta, Mariano. Derecho Penal Mexicano Tomo I. Editorial Porrúa, S.A. México 1983. pág. 208

tratado de explicar con diversos criterios: objetivo o subjetivo y formal o material.

El primer criterio analiza lo antijurídico en función de la conducta objetivamente juzgada (posición objetiva) o en función del sujeto activo (posición subjetiva). La posición objetiva considera que: "...la determinación de lo antijurídico debe hacerse con base exclusiva en la objetiva conducta, pues lo antijurídico no es otra cosa que ofensa a las normas de valoración recogidas en el ordenamiento jurídico, con independencia absoluta de la situación en que actúe el agente."<sup>48</sup> La posición subjetiva considera que en la antijuricidad no basta la simple oposición de la conducta con el orden jurídico, se requiere que la misma pueda reprocharse al sujeto activo. Esta posición por lo tanto confunde la culpabilidad y la antijuricidad.

El segundo criterio pretende determinar la esencia de lo antijurídico desde un punto de vista material o formal. La antijuricidad es formal por cuanto se opone a la ley del Estado y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley. Dicho de otra manera, el contenido formal es la violación del precepto positivo derivado de los órganos del Estado, es decir el atentado contra el Derecho Penal; mientras que el contenido material de la antijuricidad consiste en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos o del interés jurídicamente

---

<sup>48</sup> Jiménez Huerta, Mariano *ob.cit.* pág. 218

protegido. En el aspecto formal importa la violación al precepto positivo, en tanto que en el aspecto material de la antijuricidad importa la violación al objeto jurídico tutelado por la norma.

En el delito a estudio la antijuricidad desde el punto de vista formal ocurre por presentarse la conducta típica descrita en el artículo 108 del C.F.F. y no estar amparada por alguno de los aspectos negativos de la antijuricidad (causas de justificación). Desde el punto de vista material, la conducta es antijurídica por lesionar el bien jurídico tutelado, es decir, la Hacienda Pública y por lo tanto, el patrimonio del Estado.

#### 4.2 Bien jurídico tutelado

Todas las normas penales tienen como función la tutela de un valor, la protección de un bien. Jiménez Huerta afirma que: "Las figuras típicas deben su creación y existencia a los intereses o valores de la vida humana que específicamente han de proteger y tienen por objeto tutelar dichos bienes jurídicos mediante la protección enérgica que implica la pena. Las figuras típicas se determinan, precisan y definen por imperio del bien jurídico."<sup>48</sup>

Desde el punto de vista material, la antijuricidad es la oposición concreta al bien que el tipo penal protege. En el caso

---

<sup>48</sup> Jiménez Huerta, Mariano. ob.cit. pág. 119

de la defraudación fiscal, al igual que en los demás delitos fiscales, el bien que se protege es la Hacienda Pública Federal, es decir los ingresos y gastos pertenecientes al Estado, y por lo tanto a una parte de su patrimonio.

El maestro Acosta Romero define el patrimonio del Estado como: "El conjunto de elementos materiales e inmateriales tanto del dominio público, como del privado, cuya titularidad es del Estado, ya sea en forma directa o indirecta (a través de organismos descentralizados o sociedades mercantiles de Estado), y que le sirven para el cumplimiento de su actividad y cometidos."<sup>50</sup>

Ahora bien, siendo la Hacienda Pública parte del patrimonio del Estado, el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal es la integridad del patrimonio del Estado.

#### 4.3 Las causas de justificación en el delito de defraudación fiscal

La ausencia de antijuricidad se da cuando la conducta típica está en aparente oposición al Derecho, y sin embargo no es antijurídica por mediar alguna causa de justificación. Por lo tanto las causas de justificación representan el elemento negativo

---

<sup>50</sup> Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México 1989. pág. 109

de la antijuricidad.

Jiménez Huerta define las causas de justificación de la siguiente manera: "Son causas de justificación las que excluyen la antijuricidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspecto de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al Derecho, que es el elemento más importante del crimen."<sup>51</sup>

Las causas de justificación se encuentran contenidas en el artículo 15 del Código Penal, dentro de las causas de exclusión del delito (antes llamadas excluyentes de reponsabilidad), y son las siguientes: *legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber*<sup>52</sup> y *ejercicio de un derecho*.

A continuación analizaré cada una de estas causas de justificación para determinar si tienen aplicación en el delito de defraudación fiscal.

---

<sup>51</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Ob.cit. pág. 284

<sup>52</sup> Antes de la reforma al Código Penal publicada en el Diario Oficial el 10 de enero de 1994 en el artículo 15 fracción VII se contemplaba la obediencia jerárquica. Según algunos autores esta era una causa de justificación, para otros una causa de inculpabilidad. En la presente reforma fue suprimida esta figura jurídica. En la misma reforma fue suprimida la fracción VIII del mismo artículo el cual versaba sobre el inmedimento legítimo. Estas dos figuras fueron suprimidas ya que pueden ser incorporadas en la causa de justificación de cumplimiento de un deber.

A) Legítima Defensa<sup>53</sup>

El artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal señala en su fracción IV:

artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....  
 IV. Se repela una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario, el hecho de causar daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias, o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en

---

<sup>53</sup> El artículo 15 fracción III del Código Penal para el Distrito Federal definía a la legítima defensa como:

artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

.....  
 III. Repeler el acusado una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad racional de la defensa empleada y no medie provocación suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión;

.....

De la anterior definición se desprende que los elementos de la legítima defensa son:

- a) La repulsa por parte del sujeto activo de;
- b) Una agresión real, actual o inminente e injusta, es decir, sin derecho;
- c) Para proteger bienes jurídicos propios o ajenos;
- d) Siempre que exista necesidad de la defensa, racionalidad en los medios y no medie provocación por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Es por lo tanto evidente que no puede ser una causa de justificación para la defraudación fiscal la legítima defensa, pues no puede alegarse que el cobro de las contribuciones sea una "agresión sin derecho".

#### B) Estado de Necesidad<sup>54</sup>

En la fracción V del artículo 15 del Código Penal se define el

---

<sup>54</sup> En la fracción IV del artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal se define el estado de necesidad como:

artículo 15 .....  
 IV. Obrar por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia por el agente, y que éste no tuviere el deber jurídico de afrontar, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial a su alcance."

estado de necesidad de la siguiente manera:

artículo 15. ....

V. Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo;

.....

Los elementos que se desprenden de la anterior definición son:

- a) Que exista una situación de peligro, real, actual o inminente;
- b) Que dicha amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno);
- c) Que ese peligro no haya sido ocasionado intencionalmente por el agente;
- d) Que exista un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario;
- e) Lesionando bienes jurídicos de igual o menor valor que el salvaguardado;
- f) No existiendo otros medios para evitar el peligro y;
- g) Que el agente no tenga el deber jurídico de afrontarlo.

De los anteriores elementos se desprende que tampoco se puede alegar estado de necesidad en la defraudación fiscal por las siguientes consideraciones:

A pesar de que muchos contribuyentes consideran que el panorama fiscal es desolador y en su opinión su situación es grave, el contribuyente debe prever la ocasión en que deba cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, uno de los elementos indispensables para que se configure el estado de necesidad, es que el agente no tuviere el deber jurídico de afrontar el peligro en que se encuentra, y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, establece:

artículo 31 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.

Por lo tanto, como si se tiene el deber jurídico de afrontar "el peligro", no se cumple tampoco con este requisito.

Además, en esta fracción se estipula que el sujeto en estado de necesidad lesiona "...otro bien de menor o igual valor que el

salvaguardado...". Por lo tanto, partiendo de la premisa que el interés general debe predominar sobre el particular, podemos concluir que la Hacienda Pública reviste mayor jerarquía que el interés de un particular. Por lo anterior podemos establecer que aquél que defrauda al Fisco Federal no está lesionando un bien de menor o igual valor que el salvaguardado, sino por el contrario uno de mayor importancia.

Por último, otro de los elementos que se requieren para que se configure la causa de justificación de estado necesario es que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente, es decir, que la conducta debe ser necesaria. Sin embargo, la naturaleza de los procedimientos administrativos en materia fiscal hace prácticamente nugatoria la posibilidad de que se presente esta condición. El procedimiento administrativo, en materia de impuestos, permite en su fase oficiosa la interposición de uno o más recursos administrativos para defensa del causante. Además tiene el derecho a una fase contenciosa ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en la cual puede tratar de obtener la nulidad de la resolución que le afecte. Además tiene la posibilidad de recurrir a la protección de la Justicia Federal a través del Juicio de Amparo. Por lo tanto sí existen otros medios menos practicables y menos perjudiciales al alcance del contribuyente para evitar el "peligro".

Por todo lo anterior no es posible que se presente el estado

de necesidad como causa de justificación en el delito de defraudación fiscal.

C) *Cumplimiento de un Deber y Ejercicio de un Derecho*<sup>55</sup>

En la fracción VI del multicitado artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal se establecen tanto el cumplimiento de un deber como ejercicio de un derecho de la siguiente manera:

artículo 15. ....

VI. La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro;  
.....

Como es evidente, en esta fracción se establecen las dos causas de justificación antes mencionadas. La Suprema Corte de Justicia ha manifestado sobre estas causas de justificación lo siguiente:

"Son dos las excluyentes descritas en la fracción V, artículo

---

<sup>55</sup> Antes de la reforma, sobre el cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho se establecía lo siguiente:

artículo 15. ....  
V. Obrar en forma legítima, en cumplimiento de un deber jurídico o en el ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho."

15 del Código Penal aplicable: una, el cumplimiento de un deber, otra el ejercicio de un derecho. Mientras que el cumplimiento de un deber capta las acciones que la ley manda, el ejercicio de un derecho se refiere a las acciones que la ley autoriza. Mientras que el cumplimiento es preceptivo, el ejercicio del derecho es facultativo; el incumplimiento origina una sanción; no así la abstención en el ejercicio de un derecho. Con el cumplimiento de un deber existe una colisión de dos deberes que se resuelve en favor del predominio del deber más categórico, y más digno de protección que es el deber concretamente exigido por la ley, la función o el cargo; y el ejercicio del derecho supone la adecuación de la conducta a una norma legal que establece el derecho que se ha ejercitado, implica la existencia del derecho subjetivo de actuar, pero implica además la colisión entre este derecho y otro que también se ejercita." (Semanario Judicial de la Federación Tomo CXII, 2195-2196).

A continuación procederemos a dar las generalidades de cada una de ellas:

#### 1. Cumplimiento de un Deber

Los elementos que debe contener esta causa de justificación son los siguientes:

- a) Realizar lo mandado por la ley;
- b) Lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente

tutelado, pero que no sea este su único propósito;

c) Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Del análisis minucioso de estos elementos y aplicándolos al delito en estudio, se desprende que más que una causa de justificación, en estricto sentido, es una exención fiscal, es decir, un régimen de excepción el cual impide la configuración de los elementos del delito. Por lo tanto, no puede presentarse el cumplimiento de un deber en la defraudación fiscal como causa de justificación pues si la ley obliga a algún contribuyente a omitir total o parcialmente el pago de contribuciones entonces está concediendo una exención. Es decir, si la ley obliga al contribuyente a la omisión parcial o total de alguna contribución, entonces no se puede hablar de engaño ni aprovechamiento del error, ni obtención de un beneficio indebido.

## 2. Ejercicio de un Derecho

Los elementos del ejercicio de un derecho como causa de justificación son los siguientes:

a) Realizar lo permitido por la ley;

b) Lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, pero que no sea este su único propósito;

c) Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Si la ley permite realizar alguna omisión en el pago de contribuciones y efectivamente se ejercita ese derecho conferido, no puede hablarse de delito de defraudación fiscal. Al igual que en el cumplimiento de un deber, en estricto sentido, esta omisión no es una causa de justificación sino una exención fiscal, es decir un régimen de excepción, que como ya establecí anteriormente, los regímenes de excepción inhiben la configuración de la hipótesis típica al presentarse una situación que no coincide con la que la ley señala como hecho generador del delito. Por lo tanto, al igual que en el cumplimiento de un deber el ejercicio de un derecho tampoco puede ser considerado como una causa de justificación ya que el que ejercita un derecho conferido en la ley no se puede decir que dañe o lesiones intereses jurídicamente protegidos, pues se trata de casos de excepción determinados expresamente en la ley.

En las últimas reformas al Código Penal se suprimieron algunas de las causas de justificación que existían como son el la obediencia jerárquica y el impedimento legítimo.

Por lo que respecta a la *Obediencia Jerárquica*, antes de la reforma se discutía la naturaleza jurídica de esta figura. Para algunos era una causa de justificación, para otros era una eximente de culpabilidad. Esta se establecía en el artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal en su fracción VII la cual a la letra decía:

artículo 15. ....

VII. Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico, aun cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía;

.....

Los elementos de la obediencia jerárquica eran los siguientes:

- a) Que el sujeto activo haya actuado obedeciendo un mandato de un superior;
- b) El superior debe ser legítimo en el orden jerárquico;
- b) Que el mandato constituya un delito;
- c) Pero además, el delito no debe ser notorio y el acusado no debe conocer la circunstancia delictuosa con anterioridad.

De los anteriores elementos podemos determinar que sí era posible que se presentara la obediencia jerárquica como causa excluyente de responsabilidad en el delito de defraudación fiscal.

Actualmente, a raíz de la reforma al Código Penal esta fracción desapareció, sin embargo, en el fondo la justificación por obediencia jerárquica se equipara a la de cumplimiento de un deber.

En cuanto al Impedimento Legítimo, esta causa de justificación se encontraba contemplada en la fracción VIII del mismo artículo 15

del Código Penal la cual señalaba:

artículo 15. ....

VIII. Contravenir lo dispuesto en una ley penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo;

Los elementos del impedimento legítimo eran los siguientes:

- a) Omitir lo ordenado por la ley;
- b) Por haber algún precepto legal que lo ordena.

En realidad en el impedimento legítimo existía una oposición entre dos deberes: uno que obligaba y otro que impedía actuar. El que no realizaba lo que la ley ordenaba por estar impedido por un precepto legal no cometía un delito. Varios autores, entre ellos Mariano Jiménez Huerta, consideraban que esta causa de justificación cabía dentro del cumplimiento de un deber pues reunía los elementos de esta, es decir, realizar lo mandado por la ley lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado. Ahora bien, mientras que el cumplimiento de un deber puede referirse a conductas positivas o negativas, el impedimento legítimo siempre se refería a omisiones, por lo tanto puede decirse que todo impedimento legítimo era de alguna manera un cumplimiento de un deber, pero no todo cumplimiento de un deber era un impedimento legítimo. Una característica del impedimento legítimo era que el sujeto no realizaba lo que la ley le ordenaba por estar impedido

por un precepto legal, es decir que se refería exclusivamente a omisiones. Por lo tanto, no podía alegarse esta causa de justificación si se lleva al cabo algún tipo de conducta positiva (acción).

En la especie el impedimento legítimo únicamente podía presentarse en la defraudación fiscal en la forma omisiva de la conducta, es decir, únicamente cuando se presentaba como aprovechamiento del error, pues como ya quedó establecido era un requisito de esta causa de justificación que fueran omisiones.

En conclusión, siendo el impedimento legítimo una especie del cumplimiento de un deber; y siendo imposible que éste se presente como causa de justificación en la defraudación fiscal, era por lo tanto y por las mismas razones más bien un caso de exención fiscal.

# C A P I T U L O V

## LA IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD

- 5.1 La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal
- 5.2 Causas de inimputabilidad en el ilícito a estudio

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

## C A P I T U L O V

### LA IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD

#### 5.1 La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal

La imputabilidad es considerada por varios autores como parte del delito, para otros es un mero presupuesto del delito o de la culpabilidad. No siendo ese el tema de nuestro estudio, nos limitamos a afirmar nuestra adhesión respecto al criterio que considera a la imputabilidad como el presupuesto necesario de la culpabilidad, de tal manera que sin aquélla no puede darse ésta.

La imputabilidad es la capacidad general, atribuible a un sujeto, de querer y entender en el campo del derecho penal. "Es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo."<sup>56</sup> Para Edmundo Mezger, la "imputabilidad significa la capacidad de cometer culpablemente

---

<sup>56</sup> Castellanos Tena, Fernando, ob. cit. pág. 218

hechos punibles."<sup>57</sup> Ignacio Villalobos entiende por imputabilidad "... un tecnicismo que se refiere a la capacidad del sujeto: capacidad para dirigir sus actos dentro del orden jurídico y que, por tanto, se hace posible la culpabilidad."<sup>58</sup>

La imputabilidad en el campo del derecho penal se puede equiparar a la capacidad en el derecho civil. En el derecho civil para que una persona pueda llevar al cabo actos válidos es indispensable que sea capaz. Desde el punto de vista penal, para que un sujeto pueda ser considerado culpable es necesario que sea imputable, es decir que tenga capacidad para obrar penalmente. De lo anterior se desprende que la imputabilidad puede ser entendida como la capacidad para ser culpable, y por lo tanto es un presupuesto indispensable de la culpabilidad. Sin imputabilidad no puede haber culpabilidad.

La imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto y no a las calidades del acto del sujeto. Estas calidades del sujeto deben ser tales que le permitan querer y entender en el campo del derecho penal, es decir, que le permitan al sujeto conocer la ilicitud de su acto y quiera realizarlo.

La capacidad de entender (intelectual) y la capacidad de querer (volitiva) solo pueden llevarse al cabo si el sujeto no está

---

<sup>57</sup> Mezger, Edmundo. ob.cit. pág. 201

<sup>58</sup> Villalobos, Ignacio. Ob. cit. pág. 277

privado de sus facultades mentales ya sea por falta de salud o desarrollo en el momento del acto típico penal. Por lo tanto son las calidades de salud y desarrollo mental las que permiten al sujeto querer y entender, y así poder ser considerado imputable.

De lo anterior se desprende que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal debe tener, al momento de cometer el ilícito, las facultades necesarias de desarrollo mental y salud que le permitan querer y entender la conducta que está llevando al cabo para así poder responder de sus actos.

## 5.2 Causas de inimputabilidad en el ilícito a estudio

Como ya quedó asentado, la imputabilidad no es elemento del delito sino presupuesto de la culpabilidad. La culpabilidad si es uno de los elementos del delito, de tal manera que la ausencia de imputabilidad (inimputabilidad), impide la culpabilidad y por lo tanto la configuración del delito.

Si la imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto que le dan capacidad para poder ser culpable, la inimputabilidad es la falta de esas calidades del sujeto que se exigen para que pueda entender y querer en el campo del derecho penal, es decir la falta de las condiciones mentales del sujeto (salud y madurez) que debe existir en el momento de la comisión del acto típico, y así poder

ser culpable. Luis Jiménez de Asúa dice: "Son causas de inimputabilidad la falta de desarrollo y salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber."<sup>59</sup>

La inimputabilidad por falta de desarrollo (menor de edad) ha dejado de figurar en la ley penal mexicana por haber quedado sometidos los menores a un régimen legal especial.

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de enero de 1994 modificó estas causas de inimputabilidad para quedar de la siguiente manera:

artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....

VII. Al momento de realizar el hecho típico el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará

---

<sup>59</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Ob. cit. pág. 339

a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código;

.....

La fracción VII del artículo 15 del Código Penal establece dos hipótesis de inimputabilidad: a) trastorno mental; y b) desarrollo mental retardado. Ambas deben ser tales que le impidan al sujeto tener la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho típico, (comprensión) o de conducirse de acuerdo con esa comprensión (voluntad). En esta misma fracción VII se establece la siguiente excepción a las causas de inimputabilidad: "... que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible. Por lo tanto, un sujeto no será considerado como inimputable a pesar de haber obrado en un estado de inimputabilidad si es que él mismo se provocó dicha condición ya sea dolosa o culposamente y que le fuere previsible. A las acciones que se cometen en estado de inimputabilidad pero que este estado es provocado por el sujeto activo se conocen como *acciones liberae in causa*. Por último, en el último párrafo de la mencionada fracción se establece el caso en el que la capacidad de comprensión o de voluntad se encuentren considerablemente disminuidas se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis del mismo Código.

Las causas de inimputabilidad mencionadas en esta fracción (padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado) si se

pueden presentar en el delito de defraudación fiscal, pues el sujeto activo queda privado de sus facultades mentales ya sea temporal o permanentemente y por lo tanto no quiere o no entiende el significado de su conducta. De tal manera que si algún sujeto cae en alguna de estas hipótesis deberá estar sujeto a lo previsto en el Capítulo V Título Tercero del Código Penal.

Cabe mencionar que, tanto las causas de inimputabilidad como las causas de inculpabilidad admiten las excluyentes legales así como las supralegales,<sup>60</sup> es decir, que las causas de inimputabilidad no se encuentran señaladas limitativa sino enunciativamente en la ley, de tal manera que, cualquier causa que impida el entendimiento y voluntad del sujeto será una causa de inimputabilidad.

De lo anterior se desprende que a pesar de que en la multitudada reforma desaparecieron algunas fracciones que contemplaban diversos casos de inculpabilidad e inimputabilidad (fracción VI del artículo 15 del Código Penal), estas figuras

---

<sup>60</sup> Las excluyentes legales son aquellas que se encuentran enunciativamente señaladas en la ley. Las excluyentes supralegales son aquellas eximentes de responsabilidad que no están expresamente determinadas en la ley, es decir, son aquellas que se extraen de modo indirecto (interpretación) de la ley. Al respecto el maestro Castellanos Tena dice: "No es acertada esta denominación, porque sólo pueden operar si se desprenden dogmáticamente, es decir, del ordenamiento positivo; mas la doctrina designa así a las causas impeditivas de la aparición de algún factor indispensable para la configuración del delito y que la ley no enuncia en forma específica. Aludir supralegalidad produce la impresión de algo por encima de las disposiciones positivas, cuando en realidad esas eximentes derivan de la propia ley." Ob. cit pág 185

siguen vigentes pues se pueden extraer supralegalmente, y por lo tanto es conveniente su estudio.

En el Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal, antes de la reforma se establecía dentro de las causas excluyentes de responsabilidad las siguientes causas de inimputabilidad:

artículo 15 Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

.....  
 II. Padecer el inculgado, 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, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.

.....  
 VI. Obrar en virtud del miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente.

Como podemos observar la fracción II del mencionado artículo pasó a formar la fracción VII del artículo reformado, sin embargo las figuras que se contemplaban en la fracción VI (miedo grave y

temor fundado) ya no se mencionan expresamente en la reforma. Sin embargo, supralegalmente se pueden extraer estas figuras, por lo que pasaron de una forma explícita a una tácita de existencia, o las hipótesis relativas pudieran tener cabida en la nueva fórmula legal.

Antes de la reforma al artículo 15 del Código Penal, la fracción VI establecía dos hipótesis: a) el miedo grave; y b) el temor fundado. El temor fundado es una causa de inculpabilidad pues es una forma de coacción sobre la voluntad. Este será estudiado en el capítulo correspondiente. El miedo grave si es una excluyente de imputabilidad ya que priva momentáneamente al sujeto de su raciocinio.

Es conveniente hacer una distinción entre el miedo y el temor. Mientras que en el temor existe una causa externa (objeto concreto) y el peligro por lo tanto queda exteriorizado y puede controlarse en ciertas condiciones, en el miedo la amenaza se siente como interior, indefinible, no gobernable. Al respecto Pierre Mannoni dice: "Sus ideas se vuelven vagas y desordenadas. Ya no es, prácticamente, accesible a los análisis discursivos ni a las argumentaciones de la lógica. Por el contrario, produce la impresión de una regresión más o menos profunda a niveles infraracionales donde dominan pensamientos muy arcaicos."<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Mannoni, Pierre. El Miedo. pág. 17 Fondo de Cultura Económica. México 1984

El miedo grave al que se refería la fracción VI del Código Penal debía ser un mal grave e inminente el cual recaía sobre bienes jurídicos propios o ajenos. La excepción que establecía esta fracción sobre estas "excluyentes de responsabilidad" era que no existiera otro medio menos perjudicial practicable al alcance del sujeto. La razón de esta causa de inimputabilidad es que el miedo puede ocasionar una disminución importante del campo de las facultades intelectuales, de tal forma que el sujeto ya no es capaz de un juicio o un razonamiento coherente.

Ahora bien, de acuerdo con la reforma en el último párrafo de la fracción VII del artículo 15 del Código Penal, cuando la capacidad de comprensión o de voluntad se encuentre considerablemente disminuida, como es el caso de el miedo grave, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis del mismo Código. Este artículo expresa:

artículo 69 bis. Si la capacidad del autor, de comprender el carácter ilícito del hecho o de determinarse de acuerdo con esa comprensión sólo se encuentra disminuida por las causas señaladas en la fracción VII del artículo 15 de este Código, a juicio del juzgador, según proceda, se le impondrá hasta dos terceras partes de la pena que correspondería al delito cometido, o la medida de seguridad a que se refiere el artículo 67 o bien ambas, en caso de ser necesario,

tomando en cuenta el grado de afectación de la imputabilidad del autor.

En cuanto a la defraudación fiscal, dadas las especiales circunstancias bajo las cuales se comete este delito, no se puede considerar factible la existencia la hipótesis de inimputabilidad que se establecía en el artículo 15 fracción VI del Código Penal antes de la reforma (miedo grave).

En conclusión, se pueden presentar como causas de inimputabilidad en el delito de defraudación fiscal tanto las excluyentes establecidas en la fracción VII del artículo 15 del Código Penal, como cualquier otra causa que prive al sujeto de la capacidad de entendimiento y voluntad.

# C A P I T U L O   V I

## LA CULPABILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO

- 6.1      Enfoque de la culpabilidad en el ilícito a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.
  
- 6.2      Formas de la culpabilidad
  
- 6.3      Las causas de inculpabilidad en dicho delito

## C A P I T U L O   V I

### LA CULPABILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO

#### 6.1 Enfoque de la culpabilidad en el ilícito a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

El delito de defraudación fiscal es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta ilícita. Esto es debido a que en el delito de defraudación fiscal el tipo requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad (conocimiento de la realidad y el hecho de dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo) los cuales son suficientes para calificar a la defraudación fiscal como un delito que requiere un dolo específico.

El dolo en el delito de defraudación fiscal únicamente puede presentarse en su forma directa pues la voluntad del sujeto debe estar encaminada específicamente a la realización del resultado.

## 6.2 Formas de la culpabilidad.

Como ya quedó establecido, la imputabilidad es el presupuesto indispensable para la existencia de la culpabilidad. Según Edmundo Mezger, "La culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha cometido."<sup>62</sup> Sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad existen varias corrientes, últimamente se habla de la teoría finalista, pero tradicionalmente se alude a:

**Teoría Psicologista.-** La culpabilidad es un nexo intelectual-emocional que liga al individuo con su acto. Esta teoría considera al acto y no al resultado de su acto pues de lo contrario únicamente sería doloso. Los elementos que reconoce a la culpabilidad son el volitivo (voluntad) y el intelectual (conocimiento).

**Teoría Normativa.-** La culpabilidad no radica en la psique del sujeto, sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica a la luz de las normas del deber. Es un juicio de reproche. Los elementos de la culpabilidad según la teoría normativa son: el conocimiento de la antijuricidad del hecho y la reprochabilidad del comportamiento antijurídico.

---

<sup>62</sup> Mezger, Edmundo. Ob. cit. pág. 189

Nuestro Código Penal se adhiere a la teoría psicologista al considerar a la culpabilidad como un nexo psicológico del sujeto con su acto. Por lo tanto los elementos esenciales de la culpabilidad con la voluntad (elemento volitivo) y el conocimiento (elemento intelectual). De tal manera que podemos definir a la culpabilidad como el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo y que une su conducta con la lesión al bien jurídico tutelado.

Según las formas en las que puede manifestarse la relación entre la voluntad del sujeto y el resultado causado por el mismo, se desprenden las distintas especies de culpabilidad. Tradicionalmente se han distinguido únicamente al dolo y a la culpa como las dos formas de la culpabilidad; sin embargo en nuestro Código Penal antes de la reforma del 10 de enero de 1994 se establecían las formas de culpabilidad de la siguiente manera:

artículo 82 Los delitos pueden ser:

- I. Intencionales
- II. No intencionales o de imprudencia
- III. Preterintencionales

artículo 92 Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley.

Obra imprudencialmente el que realiza el hecho

típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

Obra preterintencionalmente el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia.

Como puede observarse, antes de la multicitada reforma la culpabilidad podía presentarse además de las formas tradicionales (dolo y culpa) en forma de *Preterintención*.

Varios tratadistas opinaron que la preterintención no era una forma autónoma de culpabilidad. Ignacio Villalobos al respecto dice: "No se trata de un tercer miembro en la división de los delitos o de una tercera especie de la culpabilidad, sino de una forma de presentación del delito solamente, en la cual por lo menos en cuanto a cada uno de los dos tipos que se intenten o se realicen. Si decimos que los delitos son dolosos, culposos y de resultado que va más allá de la intención, tendríamos que aceptar un cuarto miembro, la tentativa, en que el resultado se queda más acá de la intención; y la estricta verdad es que ni uno ni otro de estos casos realiza una nueva forma o especie de culpabilidad."<sup>63</sup>

El maestro Fernando Castellanos Tena opina: "...siempre hemos dicho que no es dable hablar de una forma autónoma de culpabilidad participante a la vez de las esencias del dolo y de la culpa,

---

<sup>63</sup> Villalobos, Ignacio. Ob. cit. pág 323

porque ambas formas se excluyen. Para el actuar doloso precisa que la voluntad consciente se dirija al evento o hecho típico, ya sea directa, indirecta, indeterminada o eventualmente, mientras que la culpa se configura cuando se obra sin esa voluntad de producir el resultado, pero éste surge por la conducta imprudente del autor, al descuidar el cumplimiento del deber de cuidado correspondiente. El delito se comete mediante dolo, o por culpa; pero tratándose del primero, puede haber un resultado más allá del propuesto por el sujeto, y en la segunda, mayor de lo que podía racionalmente preverse y evitarse".<sup>64</sup>

En cuanto al delito de defraudación fiscal antes de la reforma, no podía presentarse en forma preterintencional debido a que para que pudiera llevarse al cabo el engaño o aprovechamiento del error era indispensable que se encaminara la voluntad consciente a la ejecución del delito.

Ahora el Código Penal únicamente reconoce los delitos dolosos y culposos, como lo señalan los artículos siguientes:

artículo 8. Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

artículo 9. Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el

---

<sup>64</sup> Castellanos Tena, Fernando. Ob. cit. pág. 253

resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley y;

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

#### 1.- Dolo

El primer párrafo del artículo 92 del Código Penal define lo que es el dolo:

artículo 9. Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley y;

.....

El dolo ha sido clasificado por la doctrina según diversos criterios, sea por su nacimiento, contenido intensidad, etc. Atendiendo a la voluntad y al resultado se clasifica de la siguiente manera:

**Directo.** El la voluntad coincide con el resultado.

En el delito de defraudación fiscal, este ocurre cuando el sujeto busca y consigue engañar a las autoridades

fiscales o se aprovecha del error en que se encuentran estas consiguiendo uno de los dos resultados (o ambos) que contempla la ley en el artículo 108 del C.F.F., es decir la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de algún beneficio indebido.

**Indirecto.** La voluntad no está encaminada a producir el resultado tipificado, pero se tiene la certeza que se causará. El agente se propone un fin, y sabe que emergerán otros hechos típicos que no constituyen su propósito pero su seguro emergimiento no lo hace desistir.

**Indeterminado.** El sujeto tiene la voluntad de delinquir sin proponerse un resultado delictivo específico. El sujeto busca un resultado delictivo sin importar cual sea.

**Eventual.** En esta especie de dolo, el sujeto busca producir un resultado tipificado, y hay una posibilidad de que se produzca otro resultado tipificado pero que no es querido por él. La diferencia entre el dolo indirecto y el eventual reside en que en el dolo indirecto hay certeza de que se producirá un resultado que no es querido, mientras que en el eventual no hay certidumbre, únicamente hay conocimiento de una posibilidad de que se produzca el resultado tipificado no querido.

Como es de apreciarse, el delito de defraudación fiscal únicamente puede presentarse como dolo directo. Ninguna de las otras especies de dolo es posible. Por su particular forma de llevarlo al cabo, la voluntad del sujeto necesariamente debe estar encaminada al engaño o al aprovechamiento del error de las autoridades fiscales.

### 11.- Culpa

La segunda forma de culpabilidad que señala nuestro Código Penal es la culpa. El segundo párrafo del artículo 9 del Código Penal señala lo que se entiende por culpa o delitos imprudenciales, siendo estos la segunda forma que puede adquirir la culpabilidad.

artículo 9º .....

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Doctrinalmente se clasifica a la culpa de la siguiente manera:

**Culpa Consciente.** La voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito. El sujeto ha previsto la posibilidad de que se realice el tipo penal pero espera que no ocurra.

**Culpa Inconsciente.** La voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito y el sujeto no previó el resultado previsible.

En nuestro Código penal en el artículo 60, para graduar la pena debe determinarse la gravedad de la culpa para que pueda operar alguna penalidad mayor o menor.

El delito de defraudación fiscal no puede presentarse en forma culposa, ya que la voluntad del sujeto activo debe estar encaminada a la realización del engaño o al aprovechamiento del error para obtener un beneficio indebido u omitir el pago de alguna contribución.

### **6.3 Las causas de inculpabilidad en dicho delito.**

La culpabilidad es un elemento del delito y por lo tanto sin su presencia no se puede configurar el delito. El aspecto negativo de la culpabilidad es la inculpabilidad. La imputabilidad no es elemento del delito sino presupuesto de la culpabilidad. Es la capacidad del sujeto para poder ser culpable, de tal manera que la ausencia de imputabilidad (inimputabilidad), impide la culpabilidad y por lo tanto la configuración del delito.

Serán causas de inculpabilidad todos aquellos factores que

supriman los elementos esenciales de la culpabilidad. Según la teoría psicologista los elementos de la culpabilidad son: la voluntad y el conocimiento; por lo tanto para los psicologistas las causas de inculpabilidad serán aquellos factores que afecten el campo volitivo (coacción sobre la voluntad) o el conocimiento (error esencial de hecho e invencible). En cambio, para los afiliados a la teoría normativista de la culpabilidad, las causas de inimputabilidad son el error (afecta el conocimiento de la antijuricidad) y la no exigibilidad de otra conducta (afecta la reprochabilidad del comportamiento jurídico). Como nuestra ley se adhiere al psicologismo, para estar acordes con la dogmática jurídico-penal, consideramos que las inculpabilidades deben ser el error esencial de hecho e invencible y la coacción sobre la voluntad.

#### A) Coacción sobre la Voluntad

Bajo este concepto se engloban todas aquellas circunstancias que de alguna u otra manera inhiban o afecten la libre voluntad del sujeto.<sup>65</sup> Estas circunstancias pueden ser físicas o morales. Son circunstancias físicas cuando por medio del dolor, la fuerza física o la privación de la libertad se coacciona la voluntad, son morales cuando se hacen amenazas que producen en el sujeto un temor fundado.

---

<sup>65</sup> La coacción sobre la voluntad se distingue de las causas impositivas de la conducta por falta de voluntad (vis absoluta, vis maior y los actos reflejos) en que mientras las primeras no destruyen enteramente la voluntad del sujeto ya que puede elegir entre sufrir el mal o llevar al cabo la conducta ilícita, en las causas impositivas de la conducta por falta de voluntad esta no ha podido siquiera nacer.

Tomando en cuenta que lo dicho para las causas de inimputabilidad sobre las excluyentes supralegales, se aplica a las causas de inculpabilidad, cabe hacer mención sobre el temor fundado en este apartado. En nuestro Código Penal en el artículo 15 fracción VI antes de la citada reforma se establecía:

artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

.....

VI. Obrar en virtud de miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente.

En esta fracción se contemplaban dos hipótesis: a) miedo grave y b) temor fundado. Como quedó señalado en el capítulo correspondiente a la imputabilidad, mientras el miedo grave da lugar a una causal de inimputabilidad por anular el raciocinio del sujeto, el temor fundado da lugar a una causa de inculpabilidad pues el sujeto no se ve privado de su capacidad de entendimiento y raciocinio, sino que actúa conscientemente de manera ilícita como medio para librarse del mal que le amenaza.

A pesar de que en el delito de defraudación fiscal no es posible que el miedo grave se presente por el especial estado que

se requiere para llevar al cabo el delito, el temor fundado sí se puede presentar. Tal sería el caso de un gerente que obliga a su contador a que omita el pago de algunos impuestos bajo graves amenazas. El contador en este caso estará amparado bajo una excluyente de inculpabilidad, en tanto que el gerente será responsable.

#### B) *Ignorancia y Error*

El error es el falso conocimiento de algo, (error propiamente dicho) o el total desconocimiento del mismo (ignorancia). A l respecto el maestro Luis Jiménez de Asúa dice: "En el area de la psicología hay una distinción fundamental entre la ignorancia y el error, que se halla ya en Platón. La primera supone la falta absoluta de toda representación y consiste en una entera ausencia de noción sobre un objeto determinado; es un estado negativo. El error supone una idea falsa, una representación errónea de un objeto cierto; es un estado positivo. La ignorancia consiste, en suma, en una falta completa de conocimiento, mientras que en el error hay un conocimiento falso."<sup>66</sup> El mismo autor opina que "... en el lenguaje jurídico se usan los dos términos con el mismo significado, e indistintamente, ya que una misma regla vale para ambos. Sin embargo, los autores suelen hablar con más frecuencia de error, englobando en la frase la ignorancia, sin duda porque esa forma es la más corriente e importante en la práctica."

---

<sup>66</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Ob. cit. pág. 391

En el error se distingue entre el error de Derecho y el error de hecho.

a) *Error de Derecho*

También conocido como error de tipo, es el falso conocimiento de las disposiciones legales. El error de Derecho antes de la reforma no era considerado como una causa de inculpabilidad, pues como se consagra en una máxima latina "*error juris nocet, ignorantia legis non excusat*" el error de Derecho perjudica, la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.

Siguiendo pues este principio se señalaba en el artículo 59 bis del Código Penal, que si se realizaba una conducta ilícita por error o ignorancia de la ley se tomaría en cuenta el atraso cultural y el aislamiento social del sujeto a fin de atenuar la pena, pero esto no era una excluyente de responsabilidad penal sino únicamente una atenuante de la pena.<sup>67</sup>

Sin embargo, a partir de la mencionada reforma se contempla en el apartado B de la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal reformado, el caso del error de Derecho invencible. Esta fracción

---

<sup>67</sup> Antes de la reforma al Código Penal Publicada en el diario oficial el día 10 de enero de 1994 se establecía en el artículo 59 bis lo siguiente:

artículo 59 bis. Cuando el hecho se realice por error o ignorancia invencible sobre la existencia de la Ley Penal o el alcance de ésta, en virtud del extremo atraso cultural y el aislamiento social del sujeto, se le podrá imponer hasta la cuarta parte de la pena correspondiente al delito de que se trate o tratamiento en libertad, según la naturaleza del caso.

será analizada más adelante.

#### b) *Error de Hecho*

Es el falso concepto o representación de un objeto o un hecho. El error de hecho puede recaer sobre elementos esenciales o accidentales.

##### 1. *Error Accidental*

Este se produce cuando el error incide sobre elementos accesorios. Todos los casos de error accidental no son causas de inculpabilidad, sino que únicamente tienen relevancia para variar el tipo del delito. El error accidental puede ser:

###### i) *Aberratio ictus (error en el golpe).*

Se produce cuando el resultado no es el querido pero es equivalente al deseado. Es un error en la ejecución del delito.

###### ii) *Aberratio in personam (error en la persona).*

Se produce cuando el error recae sobre la persona objeto del delito.

###### iii) *Aberratio delicti (error en el delito).*

Se produce cuando el sujeto yerra, produciendo un delito distinto al deseado.

##### 2. *Error Esencial*

Se produce cuando el falso conocimiento de algo incide en lo fundamental, lo sustancial del hecho. Este a su vez

se divide en vencible e invencible:

i) *Error esencial vencible.*

Es aquel que el sujeto puede conocerlo y removerlo, por lo tanto si puede superar el error. El sujeto por error esencial vencible no actuará dolosamente pero si culposamente ya que con el cuidado y previsión adecuado el error pudo haber sido superado.

ii) *Error esencial invencible.*

Es aquel que el sujeto no puede conocer ni removerlo, por lo tanto no le es posible al sujeto conocer racionalmente las características o elementos de los hechos. Únicamente en el caso de error de hecho esencial e invencible existe inculpabilidad.

La clasificación del error de hecho y error de derecho se ha visto modernamente sustituida en el derecho penal por el de error de tipo y error de prohibición:

A) *Error de Tipo*

Es el falso conocimiento sobre los elementos esenciales que integran el tipo penal. Es decir que el sujeto desconoce alguno de los elementos esenciales del tipo y cree que es atípica su

conducta. El efecto del error de tipo es la destrucción del dolo si el error es invencible, y si es vencible ha de estarse a lo correspondiente al tipo de delito culposo.

#### B) Error de Prohibición

Error sobre el carácter prohibido de la conducta. El error de prohibición puede recaer sobre la norma misma; o sobre alguna causa de justificación. El efecto del error de prohibición son los mismos antes indicados, es decir, la eliminación del dolo únicamente si es invencible y la subsistencia de la responsabilidad a título de culpa si es vencible.

Antes de la multicitada reforma al Código Penal, se establecía el error de prohibición sobre la norma o sobre las causas de justificación en el artículo 59 bis y en la fracción XI del artículo 15 del Código Penal respectivamente.<sup>68</sup>

En la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal reformado

---

<sup>68</sup> En el artículo 15 fracción XI se señalaban dos hipótesis excluyentes de responsabilidad, una era el error de tipo y otra error de prohibición (justificación putativa):

artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:

- .....  
 XI. Realizar la acción y omisión bajo un error invencible respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la descripción legal, o que por el mismo error estime el sujeto activo que es lícita su conducta.  
 No se excluye la responsabilidad del error si es vencible.

La hipótesis de error de prohibición que se establecía en el artículo 59 bis del Código Penal se refería a: error invencible sobre la norma misma y daba lugar a una atenuante de la pena. En el caso del error de prohibición que se establecía en el artículo 15 fracción XI segunda parte antes de la reforma se refería a un error invencible sobre las supuestas causas de justificación y daba lugar a una causa de inculpabilidad.

se establecen tres hipótesis como causas de exclusión del delito. La primera es el error de tipo, la segunda y tercera son errores de prohibición (sobre la norma misma y justificación putativa):

artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....

VII. Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o

B) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este Código.

El apartado "A" esta fracción se refiere al error de tipo, pues el error invencible recae sobre los elementos esenciales del tipo. Ya que el error de tipo elimina el dolo y siendo que el delito de defraudación fiscal es esencialmente doloso, si puede presentarse esta causa de inculpabilidad en el delito a estudio

El apartado "B" de esta fracción se refiere al error de prohibición en sus dos formas:

a) La primera se refiere al error invencible sobre la ilicitud de la conducta por desconocimiento de la existencia de la ley o del alcance de la misma.

En materia fiscal, los textos legales están llenos de reformas y adiciones que hacen de la legislación un verdadero laberinto. Por estos motivos no sería raro que se alegara el desconocimiento de la ley o del alcance de la misma (error de prohibición que recae sobre la norma). El error de prohibición elimina el dolo, y ya que el delito de defraudación fiscal es eminentemente doloso, si se puede presentar como excluyente de culpabilidad el caso de desconocimiento de la ley o alcance de la misma, siempre y cuando este error sea de carácter invencible.

b) La segunda se refiere al caso de que por un error invencible, que no recae sobre los elementos esenciales del tipo, el autor estima lícita su conducta. Es la llamada justificación putativa,<sup>63</sup> en donde el sujeto supone erróneamente la concurrencia de una causa de justificación del hecho. Es decir el sujeto estima que a pesar de ser típica su conducta, está protegida por alguna causa de justificación.

---

<sup>63</sup> Abdón Hernández Esparza al respecto señala: "Las eximentes putativas constituyen una modalidad del error toda vez que son situaciones en las que por un error esencial de hecho e invencibles obra creyendo estar amparado por una causa de justificación. Son en consecuencia eximentes putativas: la legítima defensa putativa, estado de necesidad putativo y cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho putativos. La legítima defensa y el estado de necesidad putativos no pueden tener, de ninguna manera, aplicación en materia de fraude al fisco." Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Ediciones Botas. México 1962 pág. 14

Como lo señalamos en el capítulo correspondiente, únicamente puede dar lugar a una causa de justificación en el delito de defraudación fiscal el cumplimiento de un deber y el ejercicio de un derecho, de donde podemos deducir que es plenamente posible que operen estas mismas justificantes en su forma putativa como eximentes de culpabilidad en el delito de defraudación fiscal.

Por último, en caso de que los errores a que se refiere esta fracción sean vencibles se estará a lo dispuesto en el artículo 66 del Código Penal reformado:

artículo 66. En caso de que el error a que se refiere el inciso A) de la fracción VIII del artículo 15 sea vencible, se impondrá la punibilidad del delito culposo si el hecho de que se trata admite dicha forma de realización. Si el error vencible es el previsto en el inciso B) de dicha fracción, la pena será de hasta una tercera parte del delito que se trate.

Por lo tanto, en el caso de error de tipo vencible, (apartado A de la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal) se impondrá la punibilidad del delito culposo si es que admite dicha forma de realización. No dice este artículo que sucede si no admite la forma culposa, como es el caso del delito de defraudación fiscal, existe pues una laguna en este aspecto. En cuanto al error de prohibición vencible, este da lugar a una atenuante de la pena.

ajenos a su voluntad e imposibles de prever produciéndose el hecho típico. Por lo tanto, no es una causa de inculpabilidad, sin embargo se contempla como una causa de exclusión del delito.

**b) No exigibilidad de otra conducta**

En cuanto a la no exigibilidad de otra conducta, se discute la naturaleza de esta figura. Para los afiliados a la teoría normativista es una causa de inculpabilidad; para los afiliados a la concepción psicológica de la culpabilidad, es una excusa absolutoria. Nuestro Código se afilia a la teoría psicologista, por lo que la no exigibilidad de otra conducta no debe ser considerada como una causa de inculpabilidad, sino como una excusa absolutoria, a pesar de estar incluida dentro del catálogo de causas excluyentes del delito. Esta institución será estudiada en el capítulo correspondiente.

# C A P I T U L O   V I I

## LA PUNIBILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO

- 7.1      Estudio de la punibilidad en el delito de referencia
  
- 7.2      Las excusas absolutorias
  
- 7.3      La tentativa
  
- 7.4      Concurso de delitos

## C A P I T U L O      V I I

### LA PUNIBILIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO

#### 7.1 Estudio de la punibilidad en el delito de referencia

Por punibilidad entendemos el merecimiento de una pena en virtud de la comisión de un ilícito penal. La pena es un castigo legalmente impuesto por el Estado al autor del ilícito, para mantener el orden jurídico.

Para algunos autores la punibilidad es un elemento del delito, para otros es únicamente una consecuencia del mismo. Entre los autores que se adhieren a la primera corriente se encuentran: Eugenio Cuello Calón y Luis Jiménez de Asúa; entre los que se adhieren a la segunda corriente se encuentran Ignacio Villalobos y Fernando Castellanos Tena.

Para Eugenio Cuello Calón "El delito es acción punible. La punibilidad es uno de sus caracteres más destacados. Como ya vimos, para que una acción constituya delito, además de los requisitos de

antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad debe reunir el de su punibilidad, siendo éste de todos ellos, el de mayor relieve penal."<sup>71</sup>

Luis Jiménez de Asúa, por su parte, señala que el elemento que distingue al delito de lo injusto en general es la pena. "Sólo es delito el hecho humano que al describirse en la Ley recibe una pena."<sup>72</sup>

Para el maestro Ignacio Villalobos "La pena es la reacción de la sociedad o el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito; es algo externo al mismo y, dados los sistemas de represión en vigor, su consecuencia ordinaria; por esto es que, acostumbrados a los conceptos arraigados sobre justicia retributiva, suena lógico el decir que el delito es punible; pero ni esto significa que la punibilidad forme parte del delito, como no es parte de la enfermedad el uso de una determinada medicina, ni el delito dejara de serlo si se cambian los medios de defensa de la Sociedad. Un acto es punible porque es delito; pero no es delito porque es punible."<sup>73</sup>

Fernando Castellanos Tena, al respecto destaca que "La

---

<sup>71</sup> Cuello Calón, Eugenio. Derecho Penal. Parte General. Tomo I Editorial Nacional. México 1961. pág. 522

<sup>72</sup> Jiménez de Asúa, Luis. Ob. cit. pág. 426

<sup>73</sup> Villalobos, Ignacio. Ob. cit. pág. 212

punibilidad, merecimiento de una pena, no adquiere el rango de elemento esencial del delito, porque la pena se merece en virtud de la naturaleza del comportamiento.<sup>74</sup>

Nosotros nos adherimos a quienes niegan el carácter de elemento esencial del delito a la punibilidad. Consideramos a la pena como una consecuencia más o menos frecuente y habitual del delito; y no como un elemento del mismo. En otras palabras el delito existe con independencia de la punibilidad, pues no es necesario que ésta se presente para que pueda integrarse.

En cuanto al delito en estudio, el artículo 108, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala:

artículo 108. ....  
 El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$30,000,000.00 [sic]; 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.

En el segundo párrafo, por lo tanto, se contemplan dos

---

<sup>74</sup> Castellanos Tena, Ferrando. Ob. cit. pág. 130

hipótesis de penalidades distintas dependiendo si el monto de lo defraudado incluyendo actualizaciones y recargos excede o no de \$30,000,000.00

a) Si el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos no rebasa de \$30,000,000.00, la pena aplicable será la prisión de tres meses a seis años.

b) Si el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos rebasa los \$30,000,000.000 la pena aplicable será la pena privativa de la libertad de tres a nueve años.

En el artículo 399, primer párrafo, del Código Federal de Procedimientos Penales antes de la reforma se señalaba:

artículo 399. Todo inculcado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, si no excede de cinco años el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado, incluyendo las modalidades atenuantes o agravantes de éste, acreditadas cuando se resuelva sobre dicha libertad.

En los casos en que la pena del delito imputado rebase el término medio aritmético de cinco años de prisión, y no se trate de los delitos señalados en los siguientes párrafos de este artículo, el juzgador concederá la libertad provisional

en resolución fundada y motivada, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

I. Que garantice debidamente, a juicio del juez, la reparación del daño;

II. Que la concesión de la libertad no constituya un grave peligro social;

III. Que no exista riesgo fundado de que el inculpado pueda sustraerse a la acción de la justicia; y

IV. Que no se trate de personas que por ser reincidentes o haber mostrado habitualidad, la concesión de la libertad haga presumir fundadamente que evadirán la acción de la justicia.

.....

De igual modo, para los efectos del segundo párrafo de este artículo, no se concederá el derecho de libertad provisional respecto a los delitos previstos... en los artículos... 108, 109... del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior se desprendía que en el delito de defraudación fiscal, el inculpado no podría gozar del beneficio de la libertad bajo caución pues así se señalaba en el último párrafo de este artículo.

El artículo 399 del Código Federal de Procedimientos penales fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial el día 10 de enero de 1994, quedando de la siguiente manera:

artículo 399. Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:

I. Que garantice el monto estimado de la reparación del daño.

.....

II. Que garantice las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponérsele;

III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y

IV. Que no se trate de alguno de los delitos señalados como graves en el párrafo último del artículo 194.

.....

Como aspectos relevantes podemos señalar al respecto, que ahora no es una limitante para gozar del beneficio de la libertad provisional, que el término medio aritmético de la pena privativa de la libertad sea menor a cinco años. Además ahora en el artículo 194 del Código de Procedimientos Penales, no se contempla el delito de defraudación fiscal como grave como antes se señalaba en el último párrafo del artículo 399 del Código de Procedimientos Penales antes de la reforma. De todo lo anterior se desprende que sí es posible gozar del beneficio de libertad provisional bajo caución en el delito de defraudación fiscal, siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en el artículo correspondiente.

El tercer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación ordena que, al no poderse determinar el monto de lo defraudado, la pena aplicable será de tres meses a seis años de prisión.

De lo anterior se desprende que la ley le da el mismo tratamiento punitivo al monto indeterminado de lo defraudado y a la primera hipótesis del segundo párrafo de ese mismo artículo. Es decir, cuando el monto de lo defraudado sea indeterminado o no exceda de \$30,000,000.00, la pena aplicable será de tres meses a seis años de prisión.

Sobre este tercer párrafo se puede presentar el siguiente problema: supongamos que se conozca que el monto de lo defraudado es superior a \$30,000,000.00, pero se ignore el monto exacto. Para resolver esta cuestión son aplicables las siguientes teorías:

Primera Teoría. Aplicación estricta de la ley.

Aun sabiendo que el monto de lo defraudado sea superior al límite que señala la ley para la imposición de penas más severas, si la cantidad exacta de lo defraudado no se conoce, debe aplicarse la penalidad más benigna, pues así lo señala la ley. Esto es, en lugar de seis a nueve años de prisión, el juez podrá imponer de tres a seis años (art. 108 del Código Fiscal de la Federación).

El razonamiento anterior se puede fundamentar en el párrafo

tercero del artículo 14 Constitucional el cual establece la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal:

artículo 14. ....

En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

Ignacio Burgoa define la aplicación analógica de la siguiente manera:

"...la aplicación analógica de la ley tiene lugar cuando a ésta se atribuyen efectos normativos sobre casos reales (actos, hechos, relaciones o situaciones) que no están previstos en ella, pero que guardan con las hipótesis expresamente reguladas no una semejanza absoluta (identidad) sino una similitud relativa, o sea, en cuanto a ciertos aspectos o elementos comunes."<sup>15</sup>

Por lo tanto la imposición de una pena por analogía implica romper con el principio de *Nulla poena sine lege* ya que en el caso de ausencia de una disposición legal exactamente aplicable al hecho de que se trate, se recurre a una norma que impone cierta penalidad a un delito con el cual presenta semejanza.

---

<sup>15</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. México 1989. pág. 570

En cuanto a la aplicación por mayoría de razón, esta pretende que la ley que contenga una sanción penal se haga extensiva a otros hechos más graves pero no señalados en la ley, aun siendo estos esencialmente diferentes.

Así mismo podría argumentarse a favor de esta posición la aplicación del principio *in dubio pro reo*,<sup>76</sup> según el cual el juez, en caso de duda, debe decidir lo más favorable para el reo. En este caso lo más favorable sería la aplicación de las penas más benignas. Al respecto el investigador Álvaro Bunster opina:

"Es frecuente invocar el brocardico *in dubio pro reo*, que en verdad no entra en juego en materia de interpretación de la ley, sino en materia de prueba de los hechos. Ante la pretensión más general de aplicar la solución más benigna se ha dicho, acaso con alguna exageración, que si ante la ley oscura debiera siempre escogerse aquella, vendría a darse al traste con toda interpretación, pues bastaría demostrar que una norma dada es susceptible de interpretación diversa para deber escoger siempre la más favorable al imputado."<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Algunos principios que guardan estrecha relación con el principio de *in dubio pro reo* se encuentran contenidos en el Digesto y son:

*In poenalibus causis benignius interpretandum est (en las causas penales se ha de seguir la más benigna interpretación); semper in dubiis benigniora praeferenda sunt (en los casos dudosos siempre se ha de preferir lo más conforme a la equidad); in re dubia benigniorem; interpretationem sequi, non minus iustus est, quem tutius (según la interpretación más benigna, en los casos dudosos no es menos justo que seguro).* Citado por Guillermo Colín Sánchez, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Editorial Porrúa, S.A. México 1990. pág. 318.

<sup>77</sup> AAVV Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. cit. pág. 1800

Segunda Teoría. Interpretación del precepto legal.

Interpretar es explicar, esclarecer, declarar o descifrar el sentido de alguna cosa. La interpretación de las leyes consiste en desentrañar el sentido, significado y alcance de las mismas.

Las interpretaciones pueden clasificarse en:

A) Según su origen en:

a) Auténtica.- La cual lleva al cabo el legislador mediante alguna ley simultánea o posterior

b) Doctrinal.- Realizada por los tratadistas y estudiosos del derecho.

c) Judicial.- La llevan al cabo los órganos de la jurisdicción al aplicar el Derecho.

B) Por los medios empleados se clasifican en:

a) Literal.- Atiende al significado de las palabras tanto desde el punto de vista gramatical como del sintáctico.

b) Lógica.- Busca el espíritu de la disposición extrayéndolo de todos los elementos que puedan relevarlo: el fin que inspira, la relación en que se halla la regla interpretada con otras partes del sistema, los antecedentes que conducen al origen de la disposición, etc.

C) Por sus resultados:

La interpretación lógica puede o no coincidir, en cuanto a resultados, con la literal pudiéndose presentar de la siguiente forma:

a) Declarativa.- Cuando se da la coincidencia entre la interpretación lógica y la literal.

b) Restrictiva.- Cuando las palabras en que se expresa la ley han dicho más de la voluntad y por lo tanto se debe limitar para hacerla coincidir con la voluntad.

c) Extensiva.- De la interpretación lógica se deduce que lo que se pretendía era más amplio que lo que expresan las palabras. Esta interpretación no trasciende los límites en que se expresa la real voluntad de la ley, sino que extiende el significado natural de las palabras a lo que la ley ha querido en verdad decir.

d) Progresiva.- Consiste en tomar en cuenta en la interpretación legal diversos factores sociales, económicos, culturales, etc.

Como ya lo expliqué anteriormente, el artículo 14 Constitucional en su tercer párrafo prohíbe la "aplicación por analogía"; no así la "interpretación". En otras palabras, se prohíbe el atribuir a un caso concreto una norma con la que guarda cierta similitud pero que no está prevista. No está prohibida la

aclaración del sentido de alguna norma para su correcta aplicación.

Por lo tanto, en el caso del tercer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, llevando al cabo una interpretación lógica, podemos concluir que las palabras expresan menos que el sentido intrínseco del precepto (interpretación extensiva).

De lo anterior, se deduce lo siguiente:

- a) Si el monto de lo defraudado es superior a \$30,000,000.00 pero no se conoce exactamente la cantidad defraudada, la pena aplicable será de seis a nueve años de prisión.
- b) Si por el contrario, se sabe que el monto de lo defraudado es inferior a \$30,000,000.00 pero no se conoce la cuantía exacta, entonces se debe aplicar la pena de tres meses a seis años de prisión.
- c) Sólo en caso de que el monto no esté perfectamente determinado, si es superior o inferior a \$30,000,000.00, entonces se le aplicará la sanción menos estricta.

Por otro lado, la ley señala que para determinar el monto de la defraudación se estará a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que establece:

artículo 108. ....

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Como podemos observar, este párrafo no contiene una modalidad temporal del tipo de descripción objetiva (ver Capítulo III) pues no exige que se lleve al cabo la conducta en determinado lapso o período para que se configure el delito de defraudación fiscal. Este párrafo únicamente dispone qué factores temporales y cualitativos deben tomarse en cuenta para la determinación del monto de la defraudación fiscal.

Por lo tanto este párrafo señala que para la determinación del monto de la defraudación se debe tomar en cuenta:

1. Las contribuciones defraudadas aun cuando:

- Se trate de contribuciones diferentes (artículo 2º del Código Fiscal de la Federación)
- Hayan sido obtenidas por diversas acciones u omisiones

2. En un mismo ejercicio fiscal.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> El concepto de ejercicio fiscal se encuentra contenido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación al cual a la letra dice:

artículo 11. Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1º de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

Por último diremos que mientras en el tercer párrafo del artículo en estudio se habla de "la cuantía de la defraudación", en el párrafo segundo se refiere al "monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos". Esto se debe a que si no se conoce el monto no es posible determinar los recargos o llevar al cabo la actualización.

## 7.2 Las excusas absolutorias

Las excusas absolutorias representan el aspecto negativo de la punibilidad. Es decir son aquellas circunstancias bajo las cuales aun siendo una conducta típica, antijurídica, imputable a un sujeto y culpable, no le es aplicable pena alguna.

Según el Diccionario Jurídico Mexicano por excusas absolutorias legales deben entenderse "...causales de impunidad en cuya virtud, no obstante concurrir todos los elementos del delito, el derecho deja de antemano de hacer regir, por razones variadas de utilidad pública, la conminación penal respecto de determinadas personas. Trátese, pues, de casos excepcionales en que se excluye la punición por causas personales, sin que con ello desaparezca la infracción propiamente dicha."<sup>19</sup>

---

.....

<sup>19</sup> AAVV Diccionario Jurídico Mexicano. Editado por Porrúa, S.A. y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. México 1993 pág. 1365

La diferencia entre las causas excluyentes del delito y las excusas absolutorias consiste en que, mientras en las excluyentes del delito se elimina alguno de los elementos del delito y por lo tanto este no se configura impidiendo que nazca la responsabilidad, en las excusas absolutorias si se integra plenamente el delito pero por alguna causa la ley no aplica la pena. Por lo tanto, mientras que las excluyentes del delito eliminan (como su nombre lo dice) el delito por faltar alguno de sus elementos, con las excusas absolutorias el delito subsiste pero la pena no se impone.

De lo anterior se desprende que la punibilidad no es elemento del delito sino únicamente un medio de represión del mismo o de lo contrario no podría subsistir delito sin sanción.

Ignacio Villalobos propone la siguiente clasificación de las excusas absolutorias:

1.- Excusas en razón de mínima o primaria delincuencia, con datos que signifiquen falta de verdadera peligrosidad o probabilidad de enmienda.

En estas excusas absolutorias se considera el caso de aquel sujeto con una inclinación delincuente nula y por lo tanto una peligrosidad mínima y que comete un delito leve. Tomando en cuenta las consecuencias negativas que representan las penas privativas de la libertad, se estima más propia y efectiva la no

punición.

II.- Excusas en razón de la no exigibilidad de otra conducta.

Para algunos, (los que se adhieren a la teoría normativa) la no exigibilidad de otra conducta elimina el elemento culpabilidad, mientras para otros es una excusa absolutoria. Este tipo de excusas se refiere a aquellos casos en que no se sanciona por consideraciones especiales de la bondad, nobleza o generosidad que motivó la conducta.

III.- Excusas en razón de otros motivos de justicia, de equidad o de conveniencia político-social.

Estas excusas enmarcan todas aquellas que no estén comprendidas en los otros dos apartados.

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 consignaba en su artículo 73 último párrafo la siguiente excusa absolutoria:

artículo 73. ....

No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.

De lo anterior se desprende que esa excusa absolutoria pertenecía al primer grupo de clasificación (mínima delincuencia y

mínima peligrosidad), demostrándose esto con la entrega espontánea del impuesto omitido.

#### No Exigibilidad de otra conducta

Como lo expliqué anteriormente, para los afiliados a la teoría normativista esta es una causa de inculpabilidad; para los afiliados a la concepción psicológica de la culpabilidad, es una excusa absolutoria. Siendo que nuestro Código se afilia a la teoría psicologista, la no exigibilidad de otra conducta no debe ser considerada como una causa de inculpabilidad, sino como una excusa absolutoria.

A partir de la reforma del 10 de enero de 1994, en el artículo 15 fracción IX, se establece:

artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....

IX. Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho; o

.....

Ese es el caso de la no exigibilidad de otra conducta y se presenta cuando no se le puede pedir al sujeto que actúe de una manera diversa a su conducta.

En el delito de defraudación fiscal sí es posible que se presente el caso de esta excusa absolutoria, siempre que al sujeto activo no se le pueda exigir una conducta diferente a la realizada. Por lo tanto el delito subsiste pero es la pena la que no se aplica.

Cabe señalar que en el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se contempla el caso de la extinción del requisito de procedibilidad (la querrela) y, por lo tanto, de la persecución del delito.

#### Requisitos de Procedibilidad

Los requisitos de procedibilidad son las condiciones que legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de quien ha infringido una norma determinada del Derecho Penal. El maestro Guillermo Colín Sánchez dice que el Derecho mexicano reconoce como requisitos de procedibilidad a la querrela, la excitativa y la autorización.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Algunos autores como Manuel Rivera Silva incluyen entre los requisitos de procedibilidad a la denuncia. Guillermo Colín Sánchez distingue la denuncia como medio informativo de la constatación de procedibilidad a cargo del Ministerio Público. Dicho autor asegura que la denuncia no es un

La querrela es el derecho que tiene el ofendido<sup>81</sup> por un delito para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido. Este derecho es potestativo.

El fundamento de este requisito de procedibilidad lo establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en su fracción I en donde se hace alusión a la querrela para poder proceder penalmente:

artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos..., 108,...

El penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación dispone:

---

requisito de procedibilidad para que el Ministerio Público pueda investigar el delito, (ya que para esto basta con que funcionario se informe por cualquier medio del mismo). Afirma que la denuncia a que se refiere el artículo 16 Constitucional es una condición de procedibilidad a cargo del Ministerio Público. "Aluce a la instancia necesaria para que el órgano jurisdiccional pueda avocarse a la instrucción del proceso, pues no es posible olvidar que el Juez no puede proceder de oficio; por ende, el Ministerio Público al ejercitar la acción penal está denunciando los hechos al Juez, funcionario que en otras condiciones no podrá objetivizar su potestad característica".

Colfo Sánchez, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Editorial Porrúa, S.A. México 1990. oég. 237

<sup>81</sup> En este caso el ofendido es el Fisco Federal, es decir el Tesoro Público, el cual por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querrela.

artículo 108.-.....

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

En este párrafo se hace alusión a la extinción del requisito de procedibilidad de la querrela (aun habiendo encuadrado originalmente su conducta en la comisión del delito de defraudación fiscal) cuando se cumplan con las siguientes condiciones:

a) La entrega de la contribución omitida o el beneficio obtenido junto con sus recargos;

b) Que la entrega sea espontánea y antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquiera otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones.

En este caso no sólo no se formulará la querrela respectiva por la comisión del delito de defraudación fiscal, sino que además, ni siquiera se impondrá multa alguna según lo que establece el

artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala en su primer párrafo:

artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los tres siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

.....

Sin embargo según lo que previene este mismo artículo, cuando el pago no sea espontáneo, podrá aplicársele la multa prevista en

la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, además de formular la querrela correspondiente, independientemente que luego se medie petición de sobreseimiento por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con lo que establece el artículo 92 del mismo Código en su tercer párrafo:

artículo 92 .....

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán 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 de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

.....

Este párrafo se refiere al caso del sobreseimiento de los delitos cuando se han cubierto las prestaciones reclamadas por el Fisco (contribuciones, multas y recargos<sup>82</sup>) o queden garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

---

<sup>82</sup> Las multas se distinguen de los recargos en su naturaleza jurídica. Mientras las multas son sanciones que tienen el carácter de pena por noarse incumplido una obligación de derecho fiscal, los recargos son indemnizaciones por mora en el cumplimiento de alguna obligación fiscal.

Esta petición de sobreseimiento la formula la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (a través del órgano competente según el Reglamento interior de dicha Secretaría) al Ministerio Público para que este pida al juez la cesación del procedimiento lo que equivale al desistimiento de la acción penal.

Al respecto, el maestro Manuel Rivera Silva<sup>83</sup> opina que la naturaleza de esta petición de sobreseimiento no está bien definida ya que no puede ser "otorgamiento del perdón" pues esta facultad únicamente se concede a particulares y no a Secretarías de Estado.

Además, el perdón puede otorgarse antes de que se dicte sentencia en segunda instancia, mientras que esta gestión de sobreseimiento debe de hacerse antes de que se formulen conclusiones en la causa.

Tampoco puede equipararse a un desistimiento de la acción procesal penal, ya que ésta es exclusiva del Ministerio Público y no puede desistirse de un derecho quien no es titular del mismo.

"Esta sui generis liberación de la responsabilidad a lo que más se acerca es a la creación de una excusa absolutoria, creada con la exclusiva finalidad de hacer llegar al Fisco lo que económicamente le corresponde."<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> Cfr. Rivera Silva, Manuel. Ob. cit. pág. 26

<sup>84</sup> Rivera Silva, Manuel. Ob. cit. pág. 26

### 7.3 La tentativa

Por tentativa se entiende la realización de la o las conductas encaminadas a producir el delito, si éste no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente. Doctrinalmente puede clasificarse de la siguiente manera:

#### A) Tentativa Punible.

Es aquella en la que se realizan actos de ejecución y no se consuma el delito por causas ajenas a la voluntad del sujeto. Esta a su vez puede ser acabada o inacabada.

##### a) Tentativa Acabada (o delito frustrado)

Aquella en la que el sujeto realiza todos los actos de ejecución que consumirían el delito pero causas ajenas a su voluntad lo impidieron.

##### b) Tentativa Inacabada (o delito intentado)

Hay una incompleta ejecución, pues el agente omite contra su voluntad el o los últimos actos de ejecución que consumirían el delito.

#### B) No Punible.

Existe imposibilidad de punición si el resultado no se produce por alguna causa voluntaria del sujeto. Esta puede ser:

##### a) Arrepentimiento

El sujeto realiza todos los actos de ejecución pero el resultado no se produce por causas derivadas de la

voluntad del agente.

b) Desistimiento

El sujeto deja de realizar el o los últimos actos de ejecución por voluntad propia.

En el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación se establece lo relativo a la tentativa en los delitos fiscales.

artículo 98. La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

De este párrafo se colige que los elementos que deben concurrir para la configuración de la tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación son:

A) La resolución de cometer un hecho delictivo (delito fiscal). Sin embargo la sola resolución de cometer el delito no es punible (*cogitationis poenam nemo patitur*), se requiere;

B) Que la decisión de cometer ese hecho delictivo se lleve a la práctica presentándose alguna de las siguientes hipótesis:

a) Como principio de ejecución, es decir, en la realización de los actos iniciales que deben producir el delito fiscal (tentativa inacabada).

b) Como realización total de los actos que deben producir el delito fiscal (tentativa acabada).

c) Que en cualquiera de estos casos no se produzca el resultado por causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa en el delito de defraudación fiscal se presentará cuando por medio de engaños o aprovechamiento del error, intente algún sujeto omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, sin embargo por alguna causa ajena a su voluntad no lo logre a pesar de haber llevado al cabo el o los actos tendientes a la realización de este fin. Por lo tanto en el delito de defraudación fiscal la tentativa punible puede presentarse en cualquiera de sus dos formas: la acabada y la inacabada.

El segundo párrafo del artículo 98 del mismo ordenamiento legal dispone la sanción aplicable a la tentativa de los delitos fiscales:

artículo 98. ....

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.

Al respecto cabe mencionar que han habido varias hipótesis sobre cómo debe entenderse la utilización por parte del legislador de la preposición "hasta". Según algunos tratadistas se debe entender que se refiere a las dos terceras partes del mínimo y las dos terceras partes del máximo. Para otros se debe entender que primero debe señalarse la pena correspondiente al delito consumado y posteriormente de ésta extraer las dos terceras partes de la pena. Nosotros opinamos que estas dos interpretaciones son erróneas. Consideramos que toda vez que este artículo guarda estrecha similitud con el artículo 63 del Código Penal antes de la reforma, es procedente aplicar, por interpretación analógica, la jurisprudencia sostenida por la Suprema Corte de Justicia al respecto:

TENTATIVA, AMBITO PUNITIVO DE LA. (LEGISLACIÓN PENAL FEDERAL).- Una adecuada interpretación lógica del artículo 63 del Código Penal Federal, el cual dispone que para sancionar a los responsables de tentativas punibles "se les aplicará, a juicio del juez... hasta las dos terceras partes de la sanción que se les debiera imponer de haberse consumado el delito...", permite establecer que, no señalándose en tal precepto el mínimo aplicable, sino sólo el máximo de la misma, debe entenderse que para tal efecto se partirá de lo dispuesto por el artículo 25

del propio ordenamiento, o sea, que el mínimo de la pena de prisión es de tres días, y el máximo, las dos terceras partes de la que se debiera imponer de haberse consumado el delito.

Informe 1980. Primera Sala. Núm. 86. Pág. 44

Por lo tanto en el delito de defraudación fiscal que conforme al segundo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación señala que puede sancionarse con prisión de tres meses a seis años, y con prisión de tres a nueve años de prisión, dependiendo si el monto de lo defraudado es superior o no a \$30,000,000.00; en caso de tentativa, dicho delito se castigará respectivamente con prisión de tres meses a cuatro años y con prisión de tres a seis años.

El tercer párrafo del artículo 98 del Código Fiscal de la Federación ordena:

artículo 98. ....  
Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

Este párrafo contempla las situaciones de arrepentimiento y desistimiento (a las cuales ya nos hemos referido) y que por sí no

son punibles. Sin embargo, cuando lo ejecutado constituya por sí mismo un delito, se sancionarán estas conductas conforme a ese delito.

#### 7.4 Concurso de delitos

El concurso proviene de la voz latina *concursum* que significa concurrencia, ayuda, o simultaneidad de hechos. El Diccionario de la Lengua Española define concurso como "Reunión simultánea de sucesos, circunstancias o cosas diferentes. Asistencia o ayuda para una cosa. ..."<sup>85</sup>

Ricardo Franco Guzmán propone la siguiente clasificación:<sup>86</sup>

##### A. Concurso de Delitos

Esta se presenta cuando un sujeto debe responder por varios delitos que ha cometido. El concurso de delitos según el artículo 18 del Código Penal puede ser:

##### a) Concurso Ideal o Formal

Este se presenta cuando con una misma conducta se producen varios delitos. El esquema de este tipo de concurso de delitos es el siguiente:

---

<sup>85</sup> AAVV Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Editorial Espasa-Calpe, S.A. Madrid 1970. Tomo II. Pág. 340

<sup>86</sup> Notas de la clase de Derecho Penal. Parte Especial, impartida en la Facultad de Derecho de la UNAM.



b) Concurso Real o Material

Este se presenta cuando un mismo sujeto con varias conductas produce diversos delitos. Dicho concurso se presenta de la siguiente manera:



B. Concurso de Personas

Se presenta cuando concurren varios sujetos activos para la realización del acto o del conjunto de actos que constituyen el delito. Según la participación de dichos sujetos estos pueden ser:

a) Autores

Son todos aquellos sujetos que intervienen en la realización del verbo núcleo del tipo. Estos a su vez pueden ser:

i) Autores Intelectuales

Cuando los sujetos planean, dirigen o aconsejan.

ii) Autores Materiales

Son todos aquellos sujetos que efectivamente realizan el verbo núcleo del delito.

## b) Cómplices

Sujetos que colaboran o ayudan a los autores materiales en la realización del delito.

## c) Encubridores

Sujetos que por acuerdo posterior ayudan a los autores y cómplices a evitar que se descubra el delito, a sus autores o que ocultan objetos o efectos del delito.

Determinar la especie del concurso de delito que se cometió es relevante para la determinación de la pena pues el artículo 64 del Código Penal señala:

artículo 64. En caso de concurso ideal, se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual se podrá aumentar hasta en una mitad más del máximo de duración, sin que pueda exceder de las máximas señaladas en el Título Segundo del Libro Primero.

En caso de concurso real se impondrá la suma de las penas de los delitos cometidos, si ellas son de diversa especie. Si son de la misma especie, se aplicarán las correspondientes al delito que merezca la mayor penalidad, las cuales podrán aumentarse en una mitad más, sin que excedan de los máximos señalados en este Código.

En caso de concurso real, se impondrá la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentarse hasta la suma de las penas correspondientes por cada uno de los demás delitos, sin que exceda de los máximos señalados en el Título Segundo del Libro Primero.

En conclusión, el delito de defraudación fiscal puede concurrir con otros delitos (concurso de delitos), pudiéndose presentar en cualquiera de sus dos formas: ideal o formal y material o real. En el primer caso cuando con una sola conducta se producen varios delitos. En el segundo caso cuando con varias conductas se da lugar a diversos delitos.

Establecer el tipo de concurso tiene relevancia para la determinación de la pena (artículo 64 del Código Penal) pues en el caso del concurso ideal la pena aplicable será la del delito que merezca la mayor y se podrá aumentar hasta una mitad más del máximo de duración sin que pueda exceder del término señalado en el Título Segundo del Libro Primero.

En el caso de concurso real pueden ocurrir dos hipótesis:

a) Que los delitos sean de diversa especie

En este caso se impondrá la suma de las penas de los delitos cometidos.

b) Si son de la misma especie los delitos cometidos.

En este otro caso se impondrá la pena del delito que merezca la mayor y se podrá aumentar hasta la suma de las penas correspondientes por cada uno de los delitos, sin que pueda exceder de los máximos señalados en el Título Segundo del Libro Primero.

## C A P I T U L O   V I I I

### C O N C L U S I O N E S

#### PRIMERA CONCLUSIÓN

El presupuesto indispensable para la realización del delito de defraudación fiscal es la existencia de la obligación tributaria, es decir, que exista un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente por el cual pueda el primero exigir al segundo el pago de alguna contribución.

Ahora bien, la conducta sobre el delito de defraudación fiscal puede llevarse al cabo por dos medios: engaño (positiva) o aprovechamiento del error (negativa). Pero no cualquier engaño o aprovechamiento del error constituye la conducta delito de defraudación fiscal, esos dos medios deben ser tales que produzcan el resultado previsto en la ley, es decir, la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En el caso de la defraudación fiscal, el resultado jurídico es la violación a la norma jurídica, es decir, el haber omitido el pago de alguna contribución total o parcialmente o el haber obtenido un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. El resultado material del delito en cuestión es el menoscabo a la Hacienda Pública, es decir, a una parte del patrimonio del Estado.

## SEGUNDA CONCLUSIÓN

Los elementos típicos del delito en estudio son los siguientes:

### 1. Elementos Objetivos

#### A) Sujeto Activo

El sujeto activo del delito puede ser un contribuyente (sujeto pasivo de la obligación tributaria). Sin embargo en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación se señala expresamente quiénes se consideran responsables de los delitos fiscales (participación).

#### B) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo del delito es el fisco federal, es decir, el Estado en su carácter de titular del tesoro público.

#### C) Objeto Jurídicamente Protegido

El objeto jurídicamente protegido en el delito a estudio, al

igual que en los demás delitos fiscales es el tesoro público (Hacienda Pública Federal), y por lo tanto, una parte del patrimonio del Estado.

#### D) Medios

Los medios exigidos por el tipo legal son el engaño o el aprovechamiento del error. El tipo legal no hace alguna referencia en cuanto al lugar, tiempo u ocasión en que debe llevarse a cabo la conducta para ser considerada como típica.

### II. Elementos Subjetivos

#### A) Elementos Normativos

Los elementos normativos que se presentan en el delito de defraudación fiscal, o lo que es lo mismo, los elementos que deben valorarse jurídicamente son, la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio del fisco federal.

#### B) Elementos Subjetivos del Injusto

El elemento subjetivo del injusto tiene un doble sentido en la defraudación fiscal. Por un lado debe el sujeto activo saber que está violando la ley fiscal, pero además debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido. La defraudación fiscal se convierte así en una voluntad consciente de cometer el acto prohibido por la ley.

Por otro lado, en cuanto a la clasificación del tipo penal del delito de defraudación fiscal se puede clasificar de la siguiente manera:

El tipo de defraudación fiscal es anormal ya que varios de sus conceptos como lo son: el engaño, el aprovechamiento del error, el beneficio indebido y el perjuicio del fisco federal son conceptos que deben ser valorados subjetivamente por el juzgador.

El delito de defraudación fiscal es un tipo especial privilegiado. Es especial porque el tipo base es el fraude genérico, con la circunstancia especial que se omite el pago de alguna contribución y el sujeto pasivo sea el fisco federal. Es privilegiado pues mientras que en el delito de fraude específico se señala que si el monto de lo defraudado supera las 500 veces el salario mínimo la pena será de tres a doce años y multa de hasta 120 veces el salario mínimo, en el delito de defraudación fiscal la mayor penalidad es de tres a nueve años de prisión si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos excede de N\$30,000.00. Es decir que en el fraude genérico con un monto mucho menor se alcanzan penas mayores que el delito de defraudación fiscal.

La defraudación fiscal es un delito autónomo pues tiene vida propia ya que no depende de otro tipo.

El delito de defraudación fiscal es un tipo de formulación casuística alternativo. Es tal pues en la ley se determina que cometerá el delito de defraudación fiscal aquel que "...omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal." Por lo tanto el legislador estableció dos formas de cometer el ilícito, siendo éstas la falta de pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Es alternativo, porque no se necesitan presentar las dos hipótesis, basta con que se cometa una de estas.

El delito de defraudación fiscal es un tipo de daño pues su descripción gira en torno a la efectiva lesión del bien jurídico que protege, que en este caso es la hacienda pública.

El delito en estudio es un tipo simple en virtud de que únicamente protege a un bien jurídicamente tutelado que es la hacienda pública.

### TERCERA CONCLUSIÓN

Para que una conducta sea considerada como delictuosa ha de ser típica, culpable y antijurídica. Es decir que se infrinja alguna ley penal.

En el delito de defraudación fiscal la antijuricidad formal se presenta por llevarse al cabo la conducta típica descrita en el artículo 108 del C.F.F. y no estar amparada por alguno de los aspectos negativos de la antijuricidad (causas de justificación). Desde el punto de vista material, la conducta es antijurídica por lesionar el bien jurídico tutelado, es decir, la Hacienda Pública.

Las causas de justificación representan el aspecto negativo de la antijuricidad, es decir eliminan este elemento. En nuestra legislación en el artículo 15 del Código Penal, dentro de las causas de exclusión del delito se contemplan las siguientes causas de justificación: a) *legítima defensa* (artículo 15 fracción IV del C.P.); b) *estado de necesidad* (artículo 15 fracción V del C.P.); c) *cumplimiento de un deber* artículo 15 fracción VI C.P.); y d) *ejercicio de un derecho* (artículo 15 fracción VI C.P.).

Por la forma especial de realización dolosa del delito de defraudación fiscal no es posible que se presenten la legítima defensa y el estado de necesidad. Por su parte los casos de cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho presentan una neutralidad especial ya que en estricto sentido no son causas de justificación sino casos de exención fiscal.

Antes de la reforma, el impedimento legítimo (artículo 15 fracción VIII del C.P.) si se podía presentar, pero en la forma omisiva de la conducta, es decir, únicamente cuando se presentaba

como aprovechamiento del error, pues como ya quedó establecido era un requisito de esta causa de justificación que fueran omisiones. La obediencia jerárquica (artículo 15 fracción VII C.P.) si se podía también presentar. A partir de la reforma estas dos causas de justificación fueron asimiladas dentro del cumplimiento de un deber pues este es el género y aquellas la especie.

#### CUARTA CONCLUSIÓN

La imputabilidad no es un elemento del delito sino un presupuesto de la culpabilidad, de tal manera que su ausencia, es decir la inimputabilidad, evita indirectamente la configuración del delito al eliminar uno de sus elementos como es culpabilidad.

La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal se presenta de la misma forma que en todos los delitos, es decir, como la capacidad del sujeto de querer y entender en el campo del derecho penal, por lo tanto, aquel sujeto que carezca de esta capacidad, será inimputable.

Las causas de inimputabilidad no se encuentran señaladas limitativamente en el Código Penal (antes de la reforma en las fracciones II y VI del artículo 15, ahora en la fracción VII del mismo artículo) sino que permite la aplicación de las excluyentes supralegales, por lo tanto cualquier causa que prive al sujeto de

la capacidad de entendimiento o voluntad será una causa de inimputabilidad.

Conforme a todo lo anterior, la imputabilidad en el delito de defraudación fiscal se presentará cuando el sujeto tenga la capacidad de entendimiento y voluntad sobre su conducta ilícita. La inimputabilidad en el delito de defraudación fiscal sí se puede presentar conforme a lo establecido en la fracción VII artículo 15 del Código Penal o en cualquier otra que priven al sujeto del entendimiento o voluntad.

Antes de la reforma se contemplaba en la fracción VI del artículo 15 del Código Penal la hipótesis de inimputabilidad por miedo grave, la cual no era posible que se presentara en la defraudación fiscal, debido a las especiales circunstancias para poder llevar al cabo dicho delito.

#### QUINTA CONCLUSIÓN

El delito de defraudación fiscal es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta ilícita. Esto es debido a que en el delito de defraudación fiscal la conducta requiere un acto de conocimiento (conocimiento de la realidad) y uno de voluntad (dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del

falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo). Estos elementos le dan características especiales al delito de defraudación fiscal de tal manera que únicamente se puede presentar dolosamente, es decir que es un delito típicamente doloso. Por otro lado, no cualquier forma dolosa puede presentarse este delito, únicamente en la forma de dolo directo, esto es en cuanto al elemento volitivo estará dirigido al resultado. Este delito requiere un dolo específico, es decir, debe tener un fin específicamente determinado en la realización de la conducta: la omisión total o parcial del pago de alguna contribución; o el beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Las causas de inculpabilidad son todos aquellos factores que eliminan los elementos de la culpabilidad como lo son la coacción sobre la voluntad (la cual incide sobre la voluntad); y la ignorancia y el error (el cual incide sobre el conocimiento).

En cuanto a la coacción sobre la voluntad esta se presentará siempre que se inhiba o afecte la libre voluntad del sujeto ya sea por circunstancias físicas o morales. Son circunstancias físicas cuando por medio del dolor, la fuerza física o la privación de la libertad se coacciona la voluntad, son morales cuando se hacen amenazas que producen en el sujeto un temor fundado.

Antes de la reforma del 10 de enero de 1994 en artículo 15 fracción VI del Código Penal preveía dos hipótesis: la primera es

el miedo grave, la segunda el temor fundado. En la reciente reforma al Código Penal estas figuras fueron suprimidas, sin embargo ya que las causas de inculpabilidad pueden presentarse en forma supralegal, tiene todavía aplicación práctica el análisis de estas dos figuras.

No es posible que se presente el miedo grave en el delito de defraudación fiscal por el dolo especial que se requiere.

Con lo que respecta al temor fundado, este si puede presentarse como una forma de coacción sobre la voluntad y por lo tanto como causa de inculpabilidad, en el delito de defraudación fiscal ya que inhibe la voluntad del sujeto.

En cuanto al delito de defraudación fiscal, el error si puede ser una causa de inculpabilidad como lo señala el artículo 15 fracción VIII en sus dos hipótesis: la primera (se refiere al error de tipo) eliminando el dolo; la segunda (se refiere al error de prohibición cuando recae sobre la norma misma o sobre alguna causa de justificación). Si puede entonces presentarse el caso de que el contribuyente omita el pago de sus obligaciones por un mero error. En este caso no se configurará la defraudación fiscal porque hay una ausencia de conciencia antijurídica y además no hay culpabilidad.

Antes de la reforma en el artículo 59 bis del Código Penal se

establecía otro caso de error de prohibición pero que recaía sobre la norma misma. Esta en realidad no era una causa de inculpabilidad sino únicamente a una atenuante de la pena.

Actualmente en caso de que el error a que se refiere la fracción VIII del artículo 15 sea vencible, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 el cual establece:

a) En caso del error de tipo vencible, se impondrá la punibilidad del delito culposo si es que el delito admite dicha forma de realización, lo que no ocurre en el delito de defraudación fiscal).

b) En caso de que el error de prohibición sea vencible se establece una atenuante de la pena (hasta una tercera parte del delito de que se trate).

## SEXTA CONCLUSIÓN

Las penas tienen dos fines los mediatos y los inmediatos: entre los primeros se encuentran la justicia y la defensa de la sociedad; en cambio los fines inmediatos son la intimidación y la ejemplaridad.

En el delito de defraudación fiscal se contemplan dos

hipótesis para la aplicación de la pena dependiendo del monto de lo defraudado. En el caso de que el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos sea superior a \$30,000,000.00 se podrá aplicar una pena de prisión de seis a nueve años, mientras que si el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos es inferior a esa suma entonces la pena aplicable será la prisión de tres meses a seis años.

En caso de que no se pueda determinar el monto de lo defraudado se deberá observar las siguientes reglas:

a) Si no se sabe exactamente el monto de lo defraudado pero se sabe que es superior a \$30,000,000.00 se deberá aplicar la sanción de seis a nueve años de prisión.

b) Si se sabe que el monto es menor a los \$30,000,000.00 pero no se sabe exactamente cuanto, entonces la pena será de tres meses a seis años de prisión.

c) Sólo en el caso de que no se sepa si el monto de lo defraudado es menor o superior a los \$30,000,000.00 entonces se debe aplicar la pena de tres meses a seis años de prisión.

Para la determinación del monto de la defraudación se debe considerar, en primer lugar, el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de

diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Sobre la libertad provisional bajo caución cabe hacer notar que antes de la reforma del 10 de enero de 1994, el inculpado no podría gozar del beneficio de la libertad bajo caución, ya que en el anterior artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales se excluía de este beneficio a los inculcados por este delito. A partir de la reforma al mencionado artículo si es posible gozar del beneficio de libertad provisional bajo caución en el delito de defraudación fiscal siempre y cuando se cumplan con los requisitos señalados en dicho artículo.

Las excusas absolutorias eliminan la punibilidad. La no exigibilidad de otra conducta se encuentra contemplada en la fracción IX del artículo 15 del Código Penal reformado. En el delito de defraudación fiscal se puede presentar esta excusa absolutoria siempre que no se le pueda exigir al sujeto una conducta diversa a la que realizó. Por su parte, la gestión de sobreseimiento que puede tramitar la Secretaría de Hacienda discrecionalmente según el tercer párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, a la figura que más se acerca es a una excusa absolutoria.

En el último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se contempla el caso de extinción del requisito de procedibilidad (querrela) y por lo tanto de la persecución del delito.

La tentativa en el delito de defraudación fiscal será punible únicamente cuando un sujeto lleve al cabo el o los actos tendientes a omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, pero que este intento se vea frustrado por alguna causa ajena a su voluntad. Si el sujeto se arrepiente o desiste de su intento, entonces no será punible la tentativa, excepto si lo ejecutado constituye por si mismo un delito.

Por último, en el delito de defraudación fiscal puede presentarse tanto el concurso ideal como el real. Determinándose el tipo de concurso se podrá aplicar la pena correspondiente, atendiendo al artículo 64 del Código Penal.

## B I B L I O G R A F I A

- AAVV. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. y U.N.A.M. México 1993.
- AAVV Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Editorial Espasa-Calpe, S.A. Madrid 1970.
- AAVV. Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Driskill, S.A. Argentina 1979.
- Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México 1989.
- Altavilla, Enrico. La Culpa. Editorial Temis Colombia, Bogotá Colombia, 1956.
- Acosta Romero, Miguel y López Betancourt, Eduardo. Delitos Especiales. Editorial Porrúa, S.A. México 1990.

- Arroyo Alba, Francisco. Estudio Sociológico Jurídico Sobre el Delito de Fraude. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México Dirección General de Publicaciones. México 1962.
- Arroyo de las Heras, Alfonso. Manual de Derecho Penal. El Delito. Editorial Aranzadi. España 1985.
- Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. México 1989
- Cabral, Luis C. Compendio de Derecho Penal y Otros Ensayos Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1991.
- Campbell Black, Henry. Black's Law Dictionary. West Publishing Company. U.S.A. 1991
- Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano Editorial Porrúa, S.A. México 1980.
- Carrancá y Trujillo, Raúl y Carrancá y Rivas, Raúl. Código Penal Anotado. Editorial Porrúa, S.A. México 1991.
- Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal Porrúa. México 1989.
- Cervantes Altamirano, Efrén. Defraudación Fiscal. Tesis U.N.A.M. México 1958.

- Castro Zavaleta, Salvador. 75 Años de Jurisprudencia Penal.  
Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1982.
- Colín Sánchez, Guillermo. Derecho Penal Mexicano de Procedimientos  
penales. Editorial Porrúa, S.A. México 1990
- Cruz Hernández, Orquidea de la. El Concepto del Delito. Tesis  
U.A.S.L.P. México 1972
- Cuello Calón, Eugenio. Derecho Penal. Tomo I. Bosch Casa  
Editorial. Barcelona 1971.
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano.  
Editorial Porrúa, S.A. México 1983
- De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho.  
Editorial Porrúa, S.A. México 1991.
- Eco, Humberto. Como se Hace una Tesis. Editorial Gedisa, S.A.  
Barcelona 1992.
- González Montaña, Adrián. La Evasión y la Defraudación Fiscal.  
Tesis U.A.S.L.P. México 1966.
- Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal.  
Editorial Botas. México 1962.

- Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito. Editorial Hermes.  
Buenos Aires 1959
- Jiménez de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo III. El  
Delito Editorial Losada. Buenos Aires 1965.
- Jiménez Huerta, Mariano Derecho Penal Mexicano Tomo I Editorial  
Porrúa, S.A. México 1983.
- Jiménez Huerta, Mariano. La Tipicidad. Editorial Porrúa, S.A.  
México 1955.
- Jiménez Huerta, Mariano. La Antijuricidad. Editorial Porrúa,  
S.A. México 1955.
- Lazcano Rello, José Luis. Defraudación Fiscal. Tesis U.N.A.M.  
México 1964.
- Maggiore, Giuseppe. Derecho Penal. Editorial Themis. Colombia,  
Bogotá 1989.
- Mannoni, Pierre. El Miedo. Fondo de Cultura Económica. México  
1984.
- Margadant S. Guillermo Florist. Derecho Romano Editorial  
Esfinge, S.A. México 1988.

- Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México 1991
- Martínez, Jean-Claude. El Fraude Fiscal. Editorial Fondo de Cultura Económica. México 1989.
- Meillón Pérez, Miguel Angel. La Defraudación Fiscal. Tesis U.N.A.M. México 1963.
- Meza López, Juana María. La Evasión Fiscal. Tesis U.A.S.L.P. México 1968
- Mezger, Edmundo. Derecho Penal. Parte General. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires 1955.
- Mir Puig, Santiago. Derecho Penal Parte General. Editorial PPU, Barcelona 1990.
- Pavón Vasconcelos, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México 1982.
- Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1991.

- Ponce Rivera, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México 1992.
- Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa México 1984.
- Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ediciones Botas. México 1949.
- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México 1992.
- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1991.
- Scarano, Luigi. La Tentativa. Editorial Temis. Colombia, Bogotá 1960.
- Valdez Fuentes, María Teresa. La Defraudación Fiscal. Tesis I.P.N. México 1972.
- Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano Editorial Porrúa, S.A. México 1990.

# LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 92a. Edición  
Editorial Porrúa, S.A. México 1993.

Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y  
para toda la República en Materia del Fuero Federal. 2a. Edición  
Editorial Themis. México 1991.

Código Federal de Procedimientos Penales. 2a. Edición Editorial  
Themis. México 1991

Código Fiscal de la Federación 2a. Edición Ediciones Fiscales  
ISEF, S.A. Editorial Fiscal. México, 1992

Poder Judicial de la Federación. 2a CD-ROM Suprema Corte de  
Justicia de la Nación. México Junio 1992.

Diario Oficial de la Federación publicado el día 10 de enero de  
1994.