

Nº 21  
2EJ.



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO**

Escuela Nacional de Estudios Profesionales  
ARAGON

***El Delito de Defraudación Fiscal  
Dentro de los Delitos Especiales***

T E S I S  
Que Para Obtener el Titulo de  
LICENCIADA EN DERECHO  
P r e s e n t a  
ROCIO DOLORES ARELLANO SANTILLAN

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Edo. de México

1992



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.

# EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL DENUNDO DE LOS DELITOS ESPECIALES

## Introducción

### I. - ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO.

- 1.1. Época Precolonial.....pág. 2
- 1.2. Época Hispánica.....pág. 7
- 1.3. México Independiente.....pág. 10

### II. UBICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO PENAL FISCAL.

- 2.1. Derecho Penal Común o Derecho Penal Especial.....pág. 20
  - 2.1.1. Clasificación de los elementos del Delito y su aplicación al Delito de defraudación Fiscal.....pág. 24
- 2.2. Derecho Penal Administrativo o Derecho Penal Especial.....pág. 37
- 2.3. Derecho Penal Fiscal como Rama del Derecho Penal Administrativo.....pág. 45

### III. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL ARTICULO 149 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

- 3.1. Definición de Defraudación Fiscal.....pág. 56
  - 3.1.1. Elemento Formativo.....pág. 59
  - 3.1.2. Elemento teleológico.....pág. 61
  - 3.1.3. La causalidad.....pág. 67

3.2. Requisitos de Procedibilidad.....pág. 6

3.3. De la No Condena en Materia Judicial sobre la Reparación del Daño.....pág. 6

3.4. De la Responsabilidad.....pág. 7

3.5. Del Encubrimiento.....pág. 7

3.6. De la Tentativa.....pág. 7

3.7. De la Prescripción.....pág. 7

CONCLUSIONES.....pág. 81

BIBLIOGRAFIA.....pág. 85

## INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es hacer a cabo un estudio del Delito de Defraudación Fiscal, empezando por los antecedentes de esta figura en México, remontándose al gran Imperio Azteca, o por supuesto cubriendo las etapas históricas en las que hubo un notable avance en el desarrollo de la Defraudación o como figura delictiva, lo que trajo consecuentemente la creación de ordenamientos legales que la regularan. Abordare también la Teoría General del Delito para estudiar los elementos esenciales del Delito de Defraudación Fiscal, así como la ubicación del mismo dentro del Derecho, finalmente analizaré lo consignado en el Código Fiscal de la Federación para este delito.

Mi inquietud por desarrollar este tema surgió a raíz del estricto control de la recaudación de impuestos por parte de las autoridades hacendarias, fenómeno impositivo que produce impacto en la esfera jurídica de los particulares al verse afectados por sanciones administrativas y sanciones penales, cuando la gravedad de la conducta integre una figura delictiva tipificada como delito.

Como se podrá ver el material bibliográfico relativo al Delito de Defraudación Fiscal es insuficiente pues, la ausencia de doctrina mexicana en la materia es palpable. Sin embargo, lo hago esforzándome por aportar poco o mucho según mis posibilidades, pero aportar algo.

## CAPITULO I

# ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO

## ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO.

El presente capítulo contiene los antecedentes del delito de Defraudación Fiscal en México, mismo que he dividido en tres periodos: el precolonial en el que se estudia el sistema tributario azteca; el hispano el cual contiene un sus período en el que va haciéndose más complejo conforme se va estratificando la sociedad y lo que es más importante la consolidación de un sistema impositivo muy drástico, con la creación de una serie de impuestos e instituciones que regulaban su incumplimiento; y por último el periodo en que México ya no tiene la dominación española, es decir la época independiente, en donde la tributación fue uno de los aspectos más importantes para fortalecer la débil economía de un México nuevo, es en este periodo en donde se encuentra la legislación que sirvió de antecedente a la defraudación fiscal ya tipificada como delito.

### *1.1. Época Precolonial.*

En América, antes de la llegada de Colón en 1492, habían dos grandes regiones con un notable avance cultural: la Andina o la Mesamérica (1) me ocuparé de la segunda, por ser la que corresponde geográficamente en la actualidad a nuestro país.

---

(1) Para tener una idea de las dimensiones de Mesoamérica, podemos señalar en general, que esa región comprende el espacio que va del Istmo de Tehuacan en la Federación Mexicana hasta América Central en Centroamérica.

Las fuentes con que cuenta para descubrir el derecho indígena anterior a la conquista son fundamentalmente dos: las fuentes escritas llamadas Códices o las crónicas, que de poca etapa se escribieron durante los primeros años de la dominación española, llevadas a cabo tanto por españoles como por indios.

"La antigua sociedad mexicana estaba formada por dos grandes estratos, integrados uno por la nobleza o el *patli* por el pueblo. La nobleza "*pillis*" que formaba el grupo dominante estaba constituida por individuos que desempeñaban puestos políticos, controlaban la religión, la economía y, principalmente, la tierra, recibían tributo y dirigían la guerra. El pueblo común "*mecehuales*" quienes constituían la fuerza de trabajo, aportaban el pago del tributo y formaban el grupo dominado" (2).

En una sociedad estratificada como es el caso de México antiguo existía una diferencia tajante entre quienes recibían tributo y quienes lo pagaban, este va directamente relacionado con la posición del individuo dentro de su sociedad.

Maria Mohr al citar a José Miranda en su estudio del tributo indígena, establece varios tipos de tributados, con referencia a la época precolonial.

1.- Los grandes señores de México, Texcoco y Tlacopan, denominados "*tlatoani*", formaban el estrato más alto de la sociedad y por consiguiente, eran quienes recibían el tributo.

---

2) María Betancourt, Luz María tributo Mexica en el libro *Análisis de las fuentes pictográficas*, Centro de Investigaciones y Estudios Superiores, en Antropología Social, México, 1967, pag. 26.



2.- Los caciques, gobernadores u señores particulares quienes recibían tributo de los pueblos que les estaban sujetos directamente. "tecalli".

3.- Los nobles u "pillis" que ejercían algunos privilegios recibían tributo de quienes estaban bajo su dependencia y tributo.

4.- Los templos quienes tenían como tributarios a pueblos conquistados con el fin de sustener al culto y sagradas.

5.- La milicia además del tributo ordinario, los pueblos conquistados tenían la obligación de mantener o hospedar al ejército cuando iniciaba una campaña. (3)

Los únicos en el México antiguo que estaban exentos en el pago del tributo eran los nobles, funcionarios, guerreros distinguidos, la gente relacionada con el palacio, jóvenes que dependían de sus padres, los pobres, los huérfanos, las viudas, los lisiados y los que servían en los templos.

Por lo anterior puedo decir que eran básicamente los macehuales quienes aportaban la mayor parte del tributo, con excepción de los productos elaborados de lujo que pagaban los comerciantes y artesanos en sus diferentes especialidades.

Como ya se vio el tributo formaba parte muy importante de la economía, a través de él, el estrato dominante hacía sentir su poderío y adquiría sus riquezas. Una vez que se recaudaba a través de los diferentes funcionarios, parte de él, se almacenaba en la localidad u otra parte se transportaba a la ciudad de Tenochtitlan

---

3) Cit. Bohar Betancourt, Los nobles, op.cit., pag. 27.

a los almacenes reales.

Los tributos constituían el sector económico más directamente controlado por el Estado y por lo tanto uno de los pilares de su poder.

Existían tres formas principales de utilización del tributo:

1.- Consumo directo.- Una parte de los alimentos eran utilizados para el mantenimiento del palacio: maíz, frijol, chito, cacao, miel, sal etc.

2.- Redistribuciones ceremoniales.- Una parte del tributo, como eran trajes, rodajas y mantos, principalmente, estaban destinadas a ser redistribuidas en ocasiones ceremoniales.

3.- Inversión en otras actividades económicas.- Parece ser que parte del tributo se invertía en otras actividades económicas, dentro de ello podemos considerar la parte que se destinaba por el gobernante al comercio, destacando la tributación de grandes cantidades de textiles, que probablemente eran decoradas en la ciudad de Tenochtitlan, al igual que las plumas tributadas utilizadas en la manufactura de trajes u otro tipo de artesanías".<sup>41</sup>

En cuanto a las sanciones por incumplimiento del tributo cabe señalar que eran demasiado tiránicas; el enfermo saldaba su cuenta al sanar; el insolvente se sujetaba al desempeño de trabajos compensatorios o era vendido como esclavo.

Cuando algún pueblo se revelaba contra los señores de México,

---

41 Pazman, Estalia, Una visión crítica de la historia de la Tenochtitlan de México-Tenochtitlan, UNAM, México, 1987, pag. 51.

Texcoco y Tlacopan y se negaban a pagar los tributos, se les declaraba la guerra, pero cesaba la contienda si solicitaban la paz los rebeldes, prometiendo pagar el tributo. (5)

Por lo que he expuesto anteriormente puede concluir que el sistema tributario en la época prehispánica estaba fuertemente estratificado, dado que, era el que sustentó la economía del México antiguo y como es de esperarse era la clase dominante, o sea la formada por los gobernantes, nobles y religiosos los que recibían el tributo en el primero de los casos y quienes estaban exentos de pagarlo en el segundo, mientras que la clase dominada integrada por los "macehuales", comerciantes y artesanos tenían la obligación de pagar el tributo, que como ya mencione podía consistir en especie o en trabajo.

Finalmente puede afirmar que caer o tirónica fue la represión de las infracciones fiscales en América en esta época, al no aceptarse el incumplimiento, ya que se sometían a trabajos compensatorios para saldar su deuda, eran vendidos como esclavos o morían.

Este sistema tributario perduró intacto hasta la caída del gran imperio con la llegada de los colonizadores a América en 1492.

---

5) Cf. Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en América Fiscal, Compañía Editora Continental, México, 1961, pag. 77.

## 1.2. Epoca Hispánica.

El sistema de tributos que los indios pagaban en la época precortesiana se mantuvo en sus líneas esenciales durante el período hispánico, aun y cuando en esta etapa se crea la legislación que normaría todas las actividades del Nuevo Mundo.

Este período también fue susceptible de subdivisiones, caracterizada cada una, por una serie de instituciones propias que van evolucionando con el paso del tiempo.

Voy a mencionarlas brevemente, para tener una mejor comprensión de la organización hispánica y sobre todo de la ubicación de los títulos que justificaron legítimamente la histórica soberanía española sobre las Tierras del Nuevo Mundo.

Las subdivisiones son: "inicial" o de descubrimiento que comprende la conquista, población y colonización de cada uno de los territorios indios puesto que no fueron simultáneas el establecimiento y fundación de las instituciones del Nuevo Mundo que tienen en las hispanas su inmediato origen; de perfeccionamiento de las mismas instituciones, durante el reinado de Felipe III de estabilidad institucional y política, el promulgador de la recopilación de las Leyes de Indias de 1686, de tanta trascendencia en el mundo jurídico americano o filipino, reformista; iniciado por Felipe V y concluido por Luis XV y Fernando VI, donde las leyes o instituciones se reforman siguiendo

directrices nuevas innovaciones representadas por Carlos III y seguidas por Carlos IV y Fernando VII, donde los esquemas de la monarquía de las Austrias van desapareciendo para crear nuevas instituciones en las Indias e incluso se desea y muchas veces se consigue dotar a las Indias de una legislación reformista nacida del ideario del siglo XVIII y quitar la recopilación de Indias de 1600, vetusta y casi derogada por un nuevo Código de las Leyes de Indias que recogiera todas las normas de los Virreinos". (6)

Las disposiciones hispanas que normaron al Nuevo Mundo fueron por una parte "leyes stricto sensu, pero también fueron pragmáticas, provisiones, cédulas, cartas, ordenanzas, órdenes, reglamentos, etcétera, todos ellos de obligatoria obediencia y cumplimiento". (7)

Conforme a las cédulas u ordenanzas, debían conservarse las tasas establecidas por la costumbre, de manera que "los indios siguieran pagando los mismos tributos pero ahora se dejaba la encomienda indiana, pues se implanta la encomienda del triento, donde el encomendero no quiza como antes del trabajo del indio sino solo recoge por dación del rey el importe de los tributos que sus indios debían pagar al monarca por razón de su vasallaje.

Esta reforma de la administración indiana y régimen de

---

el libro Grejon, Antonio, Lecciones de Historia de México hispano Indiano, Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa, S.A., México, 1969, pag. 28.

71 ibidem pag. 41.

encomiendas de indios se contiene en las Leyes Nuevas de 1542-1543.

En 1545 se examinan tres reales provisiones en donde se solucionarían los pleitos sobre pertenencia de encomiendas a indios.

El principio de "la comutación" se pagaban los tributos en especie, con los frutos o productos de la región, así como los servicios personales. Estos últimos fueron prohibidos por Carlos V en 1549, sin embargo siguieron existiendo a los indios y también las Cortes de Cadiz, por Decreto, dadas en 1812, reiteraron la abolición del servicio personal que bajo cualquier nombre se exigiese a los indios.

Los abusos en el cobro del tributo eran considerados como delito desde los primeros tiempos de la Colonia. En la Instrucción a Gobernadores y Corregidores dada por el emperador Carlos V en 1530, se dice: "Otro sí vos mandamos que hagáis pesquisa de oficio sobre los malos tratamientos a los indios y sobre la que se les pide por los caciques y españoles, castigando a los españoles que les pidieren algo mas tomanen, sin que sea necesario tomar esto por ahora entre los indios es nuestra voluntad, que no se impongan ni se les pida a ningún caso, y queremos y es nuestra voluntad, que los malos tratamientos de los indios, veydo contra lo expreso en nuestras ordenanzas, sean delitos públicos, para que en ellos el juez pueda proceder de su oficio, y cualquiera del pueblo lo pueda denunciar".(18)

(18) El Estado por Rivera, Agustín. Principios Jurídicos sobre el

En cuanto a las instituciones indianas en lo que concierne específicamente a la materia tributaria, esta la Real Hacienda en Indias que fue la institución que se encargó de ingresos y gastos.

Esta institución tuvo sus orígenes en Castilla o León en el reinado de los Reyes Católicos, la administración del Erario estaba a cargo de una Contaduría Mayor de Hacienda integrada por dos contadores mayores y por otros dos contadores de cuentas menores.

En el Nuevo Mundo los contadores mayores de Castilla tuvieron a su cargo por sí mismos y por sus representantes la Real Hacienda del Nuevo Mundo, hasta la creación del Real y Supremo Consejo de Indias (1524) en donde los contadores del mismo son los directores de la Real Hacienda, por ello inspeccionan y toman cuentas a las Cajas Reales y libran emolumento a las autoridades o funcionarios indianos; esto es hasta 1593 en que se crea el Consejo de Hacienda, este se hace cargo temporalmente de todo lo concerniente al Erario del Nuevo Mundo.

"Los funcionarios de la Real Hacienda, llamados comúnmente oficiales Reales eran cuatro en cada uno de los Reinos y provincias del Nuevo Mundo: tesorero, contador, factor y veedor de las funciones. En 1543 se reúnen los oficios de factor y veedor y desde 1563 solo quedan el tesorero y contador, que asumen todas las facultades".(9)

Cada uno de los oficiales Reales tenían su particular

---

Vireinato de la Nueva España, Secretaría de Educación, México 1922, pag. 70.  
 9) González Lira, Andrés, El Imperio Colonial y el Juicio de Amparo Mexicano, Fondo de Cultura Económica, México, 1975, pag. 68.

cometido, al tesorero le correspondía ser el depositario de la Real Hacienda, la cobranza de las rentas reales e impuestos, y la paga de los salarios de los funcionarios y de los libranzas, también el envío a España de la Hacienda Real tenía un libro donde se anotaba las entradas y salidas de los partidos a su cargo.

El contador, como su nombre lo indica, llevaba los libros de la contabilidad, firmo los libramientos y asegura el cumplimiento de lo presupuestado.

El factor recibía las mercaderías, procede a su venta y especialmente gestionaba el incremento del Erario.

El veedor tenía a su cargo las fundiciones de los metales preciosos, fuera cualquiera su procedencia, y realiza el mercado de metal fundido con el sello real, modo con que se acredita el haber pagado "el quinto real".

Todos los Oficiales Reales tenían la obligación de presentar las cuentas de ingresos y gastos del territorio, en un plazo fijado, para su examen y aprobación en su caso por el Consejo de Indias.

Andrés Lira en su estudio del Imperio Colonial cita los ingresos más importantes:

- a) El quinto real, como una de las "regalías" de la Corona, recaía sobre el oro, plata, metales, perlas y piedras preciosas, producto de las minas, rescates de los indios y pesquerías de perlas.
- b) Impuesto de Cobos, llamado así por haber sido concedido por la Corona a Francisco de los Cobos por su oficio de fundador, marcador y ensavador del oro y plata y equivalente al uno u medio



por ciento, en 1552 el monarca rescató en su favor este impuesto.

c) Almojarifazgo, semejante al impuesto de aduanas, se cobraba a la salida de las mercancías en Sevilla y a su desembarco en los puertos de destino, previo la correspondiente continuación de los generos, dadas las diferencias de valor entre los mercados hispánicos y los indianos; el primero en Sevilla y el segundo en el puerto de destino, aplicándose la valoración media obtenida en los treinta días siguientes a la llegada.

Los tipos de imposición eran el dos y medio por ciento, que fue elevado al doble, en 1560, en Sevilla; y el cinco por ciento y luego el doble, en las Indias. Entre unos y otros puertos del Nuevo Mundo en que estaba autorizado el intercambio, la cuantía era el dos y medio a la salida y el cinco por ciento a la llegada, previo el oportuno avalúo.

Estaban exentos del pago de este impuesto los libros y las provisiones de los barcos y de los marineros aunque con la prohibición de venta.

Este impuesto se arrendo por almoneda pública y entonces su recaudación corre a cargo de los almojarifes.

d) Aicabales, este impuesto recae sobre la compra y venta de las mercaderías, era uno de los ingresos más cuantiosos del Erario.

El tipo impositivo es del dos por ciento del precio de compra venta, se aumento en otro dos por ciento; el impuesto estaban exentos de pago los indios y los eclesiásticos.

e) Auería impuesto que se cobraba sobre las mercancías llevadas o traídas para el sostenimiento de las naves capitales y abastecido de

las flotas.

El tipo impositivo no podía exceder del doce por ciento igualmente lo abonaba la Corona en las mercancías u efectos a ella consignados.

Se extinguió al haberse cargo los comercios con el Indio, a través de sus respectivos consorciados de mercaderes, es sufragar los gastos originados por las armadas u flotas de guerra.

f) Monopolios u estancos, eran los de sal, azúcares, especias, pólvora, papel sellado y naipes, su producto aumentaba a voluntad según las épocas.

g) Bienes mostrencos lo constituían aquellos bienes que no tenían dueño, como el ganado abandonado, esclavos huidos, etcétera, los cuales pertenecían al Erario.

h) Tributos de los indios, lo pagaban los indígenas en su condición de súbditos de la Corona hispana.

El tipo de imposición era variable, pues los indígenas al principio pagaban como tributo los productos que recolectaban u fabricaban con su trabajo cuyo valor era muy diverso, al conmutarse por dinero, para impedir los abusos conocidos la cuantía del tributo vario mucho por el distinto precio de los citados productos.

En 1703 un promedio del tributo indígena era el de diez pesos anuales. La Constitución de 1812 suprimió esta tributación, que fue sustituida por una contribución, este impuesto afectaba igualmente a negros, mestizos y mulatos, que individualmente pagaban por año un peso y medio.

l) Tributos sobre las encomiendas: los indios encomendados pagaban su tributo al encomendero por la cesion que a este hace el monarca.

j) Venta de oficios públicos: se estableció para subvenir a las grandes necesidades del Erario. Ello obligó a los reyes a vender los llamados oficios de pluma, es decir, aquellos que no llevaban jurisdiccion gubernativa o de justicia.

k) Media anata sobre encomiendas o pensiones: la primera cubria la mitad de la renta anual asignada al encomendero. La segunda corria a cargo del pensionista de la encomienda volviéndose a satisfacer cuando se verificaba la sucesion de una u otra.

l) Lanzas y arcabuces: impuesto típicamente nobiliario, reminiscencia medieval, que se paga por los poseedores de títulos de nobleza y sustitutivo del servicio militar señorial.

m) La compraventa de esclavos negros para el correspondiente impuesto de alcabala.

n) Diezmos, en 1501 el Papa Alejandro VI concedió a los reyes los diezmos sufragados en todas las Indias para que les sirvieran de ayuda para los gastos originados por el Real Patronato. Se aplicó a los españoles sobre determinados productos de la tierra y del ganado. No se extendió al oro ni a la plata. En cuanto a que los indios diezmaran, fueron exceptuados, no obstante diversos intentos para incluirlos.

Pertenece íntegramente al monarca el diezmo llamado excusado, que equivale a la cuota diezmal de la casa más rica de cada parroquia.

ñ) Cruzada, sobre los ingresos procedentes del Romo Cruzada, es decir el importe de las limosnas pagadas por la obtención de las bulas de la Santa Cruzada en sus diferentes clases. La mercadería de la Corona en virtud de concesiones pontificias. El monarca la destinaba principalmente a sufragar las misiones y a otras obras relacionadas con la extensión de la fe católica.

o) Empréstitos y donativos: en los primeros solicitados a los particulares y autoridades se especifican los motivos de la petición de la Corona y representan una fuente extraordinaria de egresos para el erario. En cuanto a los donativos se solicitan para casos especiales (matrimonios reales, nacimientos de infante, guerras, penalidades, etcetera) que por su propio carácter obligan a una especial contribución.

p) Ingresos por la administración de justicia.<sup>[10]</sup>

En cuanto a las penas por incumplimiento de las contribuciones estas eran drásticas se les aplicaba desde la confiscación o pena de cárcel hasta la muerte. "Por Cedula de Carlos V expedida en 1535, se ordeno que los que recibieren o labraren plaza sin quintas, esto es, sin pagar el impuesto del "quinto real", fuesen condenados a muerte y a perder todos sus bienes, que se aplicarían en la siguiente forma: una tercera parte al denunciador, otra al juez y otra a la Real Hacienda".<sup>[11]</sup>

La falta de registro de las mercancías que iban o venían de las Indias, se castigaba con la confiscación de todos los efectos.

[10] ib. cit., pag. 11.

[11] Comelli Terzeto, Margarita. ib. cit., pag. 25.

aplicándose al juez una sexta parte de lo restante, correspondiendo un tercio al denunciador y el resto a la Real Hacienda.

El contramaestre o guardián del galeón en donde se hallara debajo de cubierta cualquier cosa sin registro, era condenado a diez años de galeras al remo y perdía el flete de lo que llevaba.

Estaba señalada pena de cárcel para quien no pagara el impuesto denominado "media annata".

A los que defraudaban al Fisco no pagando la alcabala, cuyo cobro se acordó en las Indias, se les exigía lo omitido y cuatro tantos más, incurriendo también en otras penas entre ellas la de prisión establecidas en las leyes. (12)

Como puede verse, en la época hispánica los impuestos fueron excesivos y las penas drásticas. Tales condiciones en la organización fiscal fueron las causas internas que prepararon el terreno a la destrucción del Imperio Colonial Español, porque los errores y abusos del sistema fiscal fueron causa del descontento general entre los habitantes del reino.

*1.3. México Independiente.*

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del México independiente. La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a

121 Cit. Manuel Carrera, *Stampa*, Impuestos coloniales dentro de la organización fiscal en Nueva España, Mérida, Yucatán, [E. por.], (s.p.), Septiembre, 1966, pag. 201.

la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado, se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía.

Específicamente en materia fiscal se impusieron contribuciones extraordinarias y préstamos forzosos.

"Un ejemplo de estos gravámenes es la contribución general decretada por el Congreso en 27 de junio de 1820, que consistía en pagar anualmente el equivalente de tres días de actividad e percepción". (131)

Desde 1821 se empezó a legislar sobre materia aduanal, que era el renglón de ingresos ordinarios más importante, lo que trajo como consecuencia que se reglamentara la materia de contrabando ya que implicaba defraudación de derechos aduanales; cabe señalar que aún y cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto a la defraudación de derechos aduanales, la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad.

Como anteriormente lo mencioné en 1821 se expide el "Tratado General Interino para Gobierno de Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio"; en él se seguía el sistema tradicional de represión basado esencialmente en el comiso de los artículos objeto del contrabando, incluyéndose en esta categoría todos los no comprendidos en el manifiesto general que debía presentarse respecto de todas las mercancías de los barcos que llegaran al país, o en el despacho del embarque que debía extender el Administrador de Aduana respectiva para amparar los mercancías

(131) Compendio de la Legislación Fiscal, página 100.

que se exportaran. (14)

En los posteriores Aranceles de Aduanas, expedidos el 11 de marzo de 1837 y el 4 de octubre de 1843 así como en la Ordenanza de Aduanas de 31 de enero de 1856 se fue haciendo progresivamente más enérgica la represión de los delitos e infracciones aduaneras, se fijaron multas hasta por el valor de las mercancías o se extendía pena de comiso.

El arancel de 1849 agregó a la pena de comiso impuesta, la de multa de \$100.00 a \$1000.00 y, en su defecto la pena de prisión para la importación de géneros y efectos prohibidos, además del comiso, de mercancías prohibidas.

La ordenanza de 1856 estableció dos procedimientos para la instrucción del sumario y aplicación de las penas: 1. La vía judicial ante los tribunales ordinarios del país, hasta su última instancia, actuando éstos con arreglo a la ordenanza, pero estando facultados para aplicar con analogía las penas, imponiendo siempre la más suave, en los casos de hechos no previstos. 2. La vía administrativa, en cuya primera etapa conducía al administrador de la aduana; en la segunda, la junta de aranceles y en la tercera y definitiva, la junta de crédito público, con aprobación del gobierno.

Durante la década de 1867-1876 en que se hizo a cabo la restauración de la República, el sistema impositivo se apoyó fundamentalmente en los productos de las aduanas. Entre un 50 u

14) esta ley y las demás que se citan, salvo que de otra manera se especifique, pueden consultarse en la Legislación Mexicana, de Manuel Dublán y José Lozano, Ed. Licitra, México, 1976.

64% representaban los impuestos aduanales en relación con los ingresos totales.

En 1874 el presidente Juárez expide el "Manual de Aduanas Fronterizas y Marítimas", el cual se ocupa además del contrabando de los fraudes. Siendo estas sus categorías las más antiguas clasificaciones que hacen de las infracciones aduaneras.

La última de las regulaciones anuales del Estado XIX fue la contenida en la Ordenanza de 1891, la cual trató de sistematizar las disposiciones represivas, clasificando las infracciones en materia de importaciones y exportación de mercancías, en delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos, quebrantamiento doloso de sellos y candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

Entre las contravenciones determinó las siguientes: defraudación por sustracción de calidad o cantidad de las mercancías que da como resultado el pago de menores derechos de los que correspondería pagar; omisión de requisitos esenciales para el cobro de derechos en las operaciones de exportación e importación; infracción de los preceptos establecidos para evitar deudas y para la mayor seguridad de los intereses fiscales, cuando la pena que corresponda sea la de dobles derechos o pérdida de las mercancías.

Por último, como faltas clasificó la inexactitud de



documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía o el pago del doble impuesto omitido.

En cuanto a las penas, señalaba para el contrabando, cuando hubiera habido violencia la de cinco años de prisión; sino la pena era de dos años de prisión. Además tratándose de empleados, se sancionaba el contrabando con destitución del cargo e inhabilitación para cualquier empleo.

La omisión culpable se castigaba si era grave con arresto mayor o menor, si era leve con multa o en su defecto, con suspensión de empleo y sueldo que no excediera de quince días. Los demás delitos se penaban de acuerdo al Código Penal.

A las contravenciones correspondían las sanciones, de dólares, derechos o pérdida de las mercancías ocultadas para defraudar y a las faltas, multas que generalmente no excedieran de \$50.00; estas penas eran aplicadas por la autoridad administrativa.

La Ordenanza de 1891 estuvo en vigor hasta el año de 1926, en que se expidió y entró en vigor la Ley Aduanal, del 18 de abril de 1928. La cual sentó las bases que todavía subsisten para la represión del contrabando y otras infracciones a la legislación aduanal.

Muchas de sus disposiciones se reprodujeron sustancialmente en la Ley Aduanal de 1939 y todavía se conservan en el vigente

Código Aduanero y en el Código Fiscal de la Federación.

El 31 de diciembre de 1937 es promulgada la Ley General de Percepciones Fiscales la cual contenía algunas disposiciones sobre infracciones y sanciones.

Su artículo 11 definió claramente la naturaleza de los recargos, estableciendo que debían considerarse en todo caso, como indemnización al Erario Federal por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos.

El artículo 16 disponía que cuando en un mismo acto o decisión se infringieran disposiciones fiscales federales, se aplicaría en todo caso una sola sanción, considerado por su aspecto más grave.

La Ley General sobre Percepciones Fiscales establecía que no se tramitaría ninguna instancia de condonación que se presentara después de un año contado a partir de la fecha en que hubiera quedado firme la resolución que impuso la multa.

Llegamos así a la expedición del Código Fiscal de la Federación el 30 de diciembre de 1938, en el que se reunieron y sistematizaron las principales disposiciones de las leyes fiscales para formar un cuerpo de principios generales de derecho tributario, incluyendo los preceptos relativos a infracciones y sanciones. En primer lugar, dicho ordenamiento admite la posibilidad de coexistencia de sanciones penales y sanciones administrativas, como lo había establecido la Ley General del Timbre de 1931.

En efecto en el texto original del artículo 205, del Código Fiscal disponía: "Los infractores de las leyes o reglamentos

fiscales serán castigados con sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos".

Por Decreto de 27 de diciembre de 1946 y con motivo de la adición del Título Sexto en que se crearon diversos delitos fiscales, se reformó el artículo 205, estableciendo que "en las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal".

El 30 de diciembre de 1947 se emitió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal que buscaba tutelar el interés del Estado, encaminado al normal funcionamiento de su Administración Pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del Código Penal en su Capítulo del Fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se comete en los

siguientes casos:

- "1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- "2.- Declarar ante las autoridades fiscales, juntas o ante Jueces menores que los realmente obtenidos o haber deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- "3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de mano a mano las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
- "4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.
- "5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- "6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.
- "7.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos.
- "8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- "9.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente el monto de rentas o ingresos gravados."(15)

En este primer Código Penal Mexicano en materia Fiscal como

15) Hernandez Esparza, Miguel. El delito de Defraudación Fiscal. Ed. Botas, Mexico, 1922, pag.49

llamó a la citada Ley el Licenciado Alberto Sánchez Cortés, "se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado era inferior a \$ 50,000.00 o de dos a nueve años si excedía dicha cantidad". (16)

Buenos los jueces podían imponer las penas de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanaran los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Otro punto importante que contenía esta Ley era lo referente a la reparación del daño, en lo cual estableció "que en los delitos previstos por la Ley no habría lugar a la reparación del daño, sino que las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harían efectivos los impuestos eludidos o las sanciones administrativas correspondientes". (17)

Cabe hacer notar que esta ley contenía diversos defectos los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el Capítulo Quinto del Título VI del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en materia Federal estuvo vigente solo el año de 1948. Al final de este año se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el Título Sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que

---

16) El Primer Código Penal Mexicano en materia Fiscal, Criminología, Tomo XVI, No. 1 1951, pag. 39..

17) Lomell Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, C. F. J. J. J., México, 1979, pag. 83.

con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283 quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del título mencionado.

Actualmente el Delito de Defraudación Fiscal se encuentra tipificado en el artículo 103 del título IV del Código Fiscal de la Federación.

Es en esta época como va se vio en donde se puede hablar ya como tal del derecho Penal Fiscal o su aduente en el una evolución analoga a la del Derecho Penal General en su etapa de venganza pública que llega hasta los umbrales del siglo XVIII, en el que la represión de las violaciones fiscales era cruel y despiadada, aplicándose a los culpables las penas de muerte, tormentos, destierro, trabajos forzados, confiscación general de bienes, etcetera.

Es hacia fines del siglo XVIII y con el XIX en que la legislación penal tributaria se suaviza, adoptando un sentido humano y respetando las limitaciones fijadas por el poder público.

Fundamentalmente, en el presente siglo, se inicia el periodo científico en donde la legislación tiene el propósito de organizar en forma sistemática y científica las normas del Derecho Penal Fiscal para lograr que la represión o sanción de las infracciones a las disposiciones fiscales se realice de tal manera que sea eficaz y conveniente para los intereses públicos que la misma administración tiene confiados en el campo fiscal.

Y lo que es mas importante, la evolución histórica de las

normas del Derecho Penal Fiscal muestran como va perfilándose el poder sancionador de la administración financiera, como facultad propia del Poder Ejecutivo, a medida que se van concediendo a las autoridades administrativas, facultades para investigar por sí mismas y sancionar, sin recurrir al Poder Judicial, las contravenciones a los preceptos tributarios que no tienen carácter delictual, hasta llegar a la posición extrema adoptada por la actual legislación fiscal, que consiste en que la Administración ejerza su potestad aun en el caso de delito, aplicándose al mismo tiempo, sanciones administrativas por la autoridad fiscal y penas propiamente dichas, por la autoridad judicial.

**CAPITULO II**  
**UBICACION DEL DELITO DE**  
**DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO**  
**PENAL FISCAL.**



## UBICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO PENAL FISCAL.

Es importante situar correctamente al delito de defraudación fiscal en el Derecho, dado que algunos autores lo ubican dentro de lo que es el Derecho Penal Fiscal que como se plasmara posteriormente, constituye una rama del Derecho Penal.

Asimismo, abordare los elementos esenciales del delito para poder estudiar específicamente los componentes esenciales del delito de defraudación fiscal.

Por otra parte como ya lo mencione anteriormente, me abocare a analizar y tratar de robustecer las teorías que niegan la existencia del Derecho Penal Fiscal y del Derecho Penal Administrativo como disciplinas autónomas, ya que ambas constituyen el Derecho Penal Especial, y los delitos que contemplan, aún y cuando no se encuentran en el Código Penal, sino en diferentes ordenamientos, vienen a ratificar lo que se encuentra plasmado en el artículo 6º del citado Código al aceptar la existencia y aplicación de leyes especiales cuando se cometa un delito no previsto en el Código Penal.

### 2.1. Derecho Penal Común y Derecho Penal Especial.

Para poder ubicar debidamente el objeto de este estudio precisare previamente algunos conceptos del Derecho Penal.

El criminalista Cuello Calvo define al Derecho Penal como "el

conjunto de normas que determinan los delitos, las penas que el Estado impone a los delincuentes y las medidas de seguridad que el mismo establece para la prevención de la criminalidad".(18)

Para Pablo Vasconcelos el Derecho Penal es "el conjunto de normas jurídicas, de Derecho Público interno que definen los delitos y señalan las penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la permanencia del orden social".(19)

Por otra parte, Ignacio Villalobos considera que "es una rama del Derecho Público interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social, reprimiendo los delitos por medio de las penas".(20)

Desde un primer punto de vista se entiende que se definen delitos a ciertas acciones antisociales prohibidas por una norma, cuyo cometido hace merecedor al delincuente de sanciones o penas por lo que se puede decir que en nuestro derecho el delito es una conducta antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena.

También de las anteriores definiciones se desprende que el Derecho Penal es una rama del Derecho Público interno ya que se debe recordar que de acuerdo con la clasificación que hace García Mañes pertenecen al Público los derechos constitucionales, administrativos, penal y procesal y en cuanto al término "interno".

(18) Derecho Penal. T. I. 2ª ed., Ed. Nacional S.A., México, 1971, pag. 6.

(19) Manual del Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, 4ª ed., México, 1978, pag. 17.

(20) Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, 4ª ed., México, 1978, pag. 578.

es decir al orden jurídico de cada Estado. (21)

Finalmente de las definiciones anteriores se infiere que en relación a las normas que regulan al Derecho Penal tienen como finalidad delimitar delitos, reprimiéndolos por medio de penas o medidas de seguridad para el mantenimiento del orden social a un muy particular punto de vista "es la rama del derecho que establece y regula los delitos".

Aún cuando doctrinariamente se puede conceptualizar el delito, esta conceptualización está en función de los valores histórico-culturales de cada pueblo y de cada época, por lo que es muy posible que lo que hoy se considera delito mañana se contemple como licito, es decir, que el concepto de algunos delitos actuales no es igual a los de ayer y no serán iguales a los del mañana y esto hace que los conceptos generales del delito cambien.

Actualmente el artículo 78 del Código Penal del Distrito Federal establece que "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Por otro lado del estudio de los fuentes del derecho se puede constatar y en esto la mayoría de los autores están de acuerdo, que la única y exclusiva fuente del Derecho Penal es la ley, ya que como lo establece Castellanos Tena, la costumbre no puede ser fuente del derecho penal porque el artículo 14 constitucional señala la prohibición de penas por analogía. La jurisprudencia tampoco es fuente del derecho penal ya que solo es el medio para

21. Véase Introducción al Estudio del derecho, Ed. Porrúa, 2ª ed., México, 1982, pag. 100.

aclearar el sentido de la ley y por ende equivale a ella mismo, es decir a la ley. Finalmente la doctrina no puede ser fuente ya que se necesita que se encuentre contenida la pena en la ley.<sup>1271</sup>

Pero el principio de que la ley penal es la unica fuente del Derecho Penal, no debe entenderse en un sentido restringido o limitado y por tanto pretender identificar aquella con elCodigo Penal, que aun y cuando es inaudable que es la ley penal fundamental, son fuentes, asimismo las llamadas leyes penales especiales. Jimenez de Asua expresa que las leyes penales "por su especializacion se dividen en leyes penales calificadas o leyes especiales, comprendiendo bajo esta amplia denominacion no solo las que particularmente definen delitos o establecen penas sino las de indole civil, politica y administrativa que encierran infracciones y senalan una sancion penal".<sup>1272</sup>

En el mismo sentido, se manifiesta Luello Galun "al observar que si bien el Código penal es la ley penal mas importante, tambien son fuentes de nuestro Derecho Penal las llamadas leyes penales especiales. De estas, unas son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, estas son leyes penales en sentido propio. Leyes penales impropias son las que no posevendo finalidad penal sino de otro orden (administrativa, fiscal, etc.), para asegurar la observancia de sus preceptos rigen determinados hechos en delitos y establecen sanciones penales".<sup>1273</sup>

---

1271 Utr. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Ed. Porrua, 2da ed., Mexico, 1980, pag. 19.  
1272 La ley y el delito, 2a edicion, Cerezo, Ed., pag. 50.  
1273 ibid., pag. 107.

Brass afirma al respecto que las leyes especiales constituyen "una legislación complementaria regulando materias especiales e particulares, existiendo al lado de la legislación del derecho común". (25)

Siguiendo el mismo orden de ideas en el Código Penal se establece en el artículo 6º que "Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del libro segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".

En este artículo se admite la posibilidad de la aplicación de leyes especiales, conserva sin embargo la unidad del Derecho Penal al dejar en pie la supletoriedad del mencionado ordenamiento.

A continuación mencionaré algunos ordenamientos que contienen delitos especiales fuera del Código Penal.

- Desacato al Ministerio Público Federal: artículo 2º de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.
- Conducción de Vehículos en estado de ebriedad o bajo la acción de cualquier enervante: artículo 557 de la Ley de Vías Generales de Comunicación.
- Portación de Armas reservadas para uso exclusivo del Ejército, Armada y Fuerza Aérea: artículo 83 de la Ley General de Armas de Fuego.

---

Se Citará por Forte Peña, Apuntes de la Parte General del Derecho Penal, México, 1961, pag. 39.

Fuego y Explosivos.

Quiebra Fraudulenta: artículo 76 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

- Juegos Ilícitos: artículo 15, Ley Federal de Juegos y Sorteos.

- Defraudación Fiscal: artículos 108 y 109 Código Fiscal de la Federación.

- Daño e Interrupción del Servicio de Radio o Televisión: artículo 102, Ley Federal de Radio y Televisión.

- Fraude por Engaño, Simulación o Sustitución de Personas: artículo 58, Ley de INFONAVIT.

- Simulación: artículo 31 de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Extranjera.

- Violaciones en el tránsito del Autotransporte del Servicio Público Federal: artículos 8, 9, y siguientes de la Ley de Vías Generales de Comunicación.

- Violaciones a la Ley Federal de Derecho de Autor: artículo 135 a 141, Ley Federal de Derechos de Autor.

- Delitos Contemplados en la Ley Fomento y Protección de la Propiedad Industrial: artículo 223.

- Delitos Bancarios: Ley de Instituciones de Crédito.

- Equiparación al Contrabando: artículo 105, fracciones I a VIII y 106; Código Fiscal de la Federación.

- Tráfico Illegal de Trabajadores Mexicanos al Extranjero: artículo 118 Ley General de Población.

- Utilización con Fines de Lucro de Discos o Fonogramas destinados a ejecución privada: artículo 142, Ley General de Derechos de

Autor.

- Delitos en Materia de Salud: artículos 455 a 472 de la Ley General de Salud.

- Delitos en Materia de Agua: artículos 109 a 116 de la Ley Federal de Aguas.

- Delitos en Materia Forestal: artículo 87 de la Ley Forestal.

### *2.1.1 Clasificación de los Elementos del delito y su aplicación al Delito de Defraudación Fiscal.*

Para comprender mejor un delito se hace necesario el estudio de los elementos que lo integran, por lo que debo recurrir a la teoría del Delito.

"La Teoría del delito tiene como contenido los conceptos y principios generales relativos al delito, es decir sus elementos constitutivos, en sus aspectos positivo y negativo".(26)

Dogmáticamente el doctor Porte Petit, define al delito como una conducta o hecho típico, antijurídico, imputable, culpable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible.(27)

De esta definición se derivan elementos positivos del delito y a contrario sensu, encontramos los elementos negativos del mismo.

26) Cfr. Hernandez Esparza, Adon. De. C. I. L., pag. 71.

27) Cfr. Apuntes de la Parte General del Derecho Penal, México, 1961, pag. 120.

Los elementos del delito en su aspecto positivo y negativo son:

- 1.- La conducta o su ausencia.
- 2.- Tipicidad- ausencia de tipo.
- 3.- Antijuricidad- causas de justificación.
- 4.- Imputabilidad- causas de inimputabilidad.
- 5.- Culpabilidad- causas de inculpabilidad.
- 6.- Punibilidad- excusas absolutivas.

"La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito".(20)

Bajo esta conceptualización se entiende que el comportamiento positivo es la acción que siempre está encaminada a la producción de un resultado. En cambio el comportamiento negativo es la omisión, es decir, el abstenerse de obrar.

Cuando no existe conducta, consecuentemente no habrá delito, pues impide la formación de la figura delictiva, además que como se trata de la conducta humana que es la base indispensable del delito, a falta de ella este no se integrará.

En el delito de defraudación fiscal, la conducta puede constituirse en un engaño o en el aprovechamiento del error; es decir en una acción que tiene como consecuencia una omisión.

Respecto del engaño consiste en la falsedad o artificio para frustrar a la ley, de las obligaciones o derechos que de ella derivan; en cuanto al error, González de la Vega al referirse al fraude afirma "es una acción negativa, o mejor dicho de abstención"  
del castellano fern. fernanda. Ob.cit. pag. 147.



por parte del protagonista del fraude".(29) Y tanto la acción como la omisión en defraudación fiscal da como resultado el daño o lesión que se causa al fisco y consecuentemente se está menoscabando al patrimonio del Estado.

La Tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción al tipo legal, su ausencia al igual que la conducta no permite la integración del delito, el principio básico está recogido por nuestra Constitución en su artículo 14 párrafo tercero.

En la defraudación fiscal se puede precisar ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos la calidad exigida por la ley, ya que si no se es causante no se está obligado al pago de un impuesto.

La antijuricidad "radica en una violación al valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo".(30)

A la anterior definición yo agregaría que es necesario que esa violación lesione un bien jurídico y ataque a la sociedad.

El aspecto negativo de este elemento del delito son las causas de justificación es decir, la conducta frente al derecho se encuentra justificada es por tanto lícita.

No deben confundirse las causas de justificación con las circunstancias excluyentes de responsabilidad, ya que se puede fincar una distinción en función del elemento esencial del delito que este anulando, ya que las primeras excluyen la antijuricidad

---

29) Derecho Penal Mexicano, Ed. Fortna, Mexico, D.F., pag. 246.  
30) Castellanos Tena, Fernando, Op.Cit., pag. 110.

de una conducta típica, en tanto que las segundas eliminan la conducta humana.

Hoy y cuando el artículo 15 contempla en sus fracciones las excluyentes de responsabilidad, dogmáticamente hablando, las causas de justificación son las siguientes:

Artículo 15 del Código penal para el Distrito Federal.

Fracción III. Legítima defensa.

Fracción IV. Estado de necesidad.

Fracción V. Cumplimiento de un deber o Ejercicio de un derecho.

Fracción VII. Obediencia Jerárquica.

Fracción VIII. Impedimento Legítimo.

Por lo tanto, las fracciones I, II, VI, X, y XI del citado artículo se entienden como excluyentes de responsabilidad por ausencia de conducta.

De todas las circunstancias excluyentes de responsabilidad señaladas en el Código Penal, sólo seis de ellas pueden llegar a tener aplicación en materia fiscal y son las siguientes:

Fracciones I, II, V, VI y VII.

Se considera que hay imputabilidad cuando se puede exigir jurídicamente una conducta porque cuenta con la capacidad legal para responder por ella.

En consecuencia se concluye que se es inimputable cuando el sujeto carece de desarrollo o salud mental, que no tiene el sujeto de la facultad de conocer el deber. Por lo tanto, sólo se aplica en materia fiscal algún caso de inimputabilidad, está el artículo

previsto por el Código Penal.

La culpabilidad es el nexo intelectual, psicológico e intelectual que liga al sujeto con su acto, del cual se obtiene una lesión al bien jurídico tutelado. Cabe afirmar que esta definición es aplicable a la culpabilidad a título doloso o no para los delitos culposos o no intencionales.

El delito de defraudación fiscal es meramente intencional, puesto que la conducta requiere un acto de conocimiento y una voluntad.

Cuando falta el conocimiento y la voluntad en la conducta estamos frente a la inculpabilidad.

La punibilidad es el merecimiento de una sanción dada la realización de cierta conducta; en materia fiscal los delitos son castigados con sanciones administrativas en algunos casos, o bien con privaciones de la libertad o ambas.

El aspecto negativo de este elemento son las excusas absolutorias, circunstancias bajo las cuales ciertas conductas impiden la aplicación de la pena.

De lo anteriormente expuesto, ya se tiene una visión general de los elementos esenciales que integran al delito de defraudación fiscal, y en consecuencia al igual que en el delito en general, a la falta de alguno de ellos no puede integrarse el delito de defraudación fiscal.

## 2.2. Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Especial.

Considero conveniente que antes de entrar al estudio del Derecho Penal Administrativo, es necesario analizar ya parte del contenido del Derecho Administrativo para tener una mejor ubicación de este dentro del Derecho Penal.

La noción más generalizada del Derecho Administrativo es aquella que lo define como el conjunto de normas que regulan al Poder Ejecutivo.

Para García Mavnes, el Derecho Administrativo "es la rama del derecho público que tiene por objeto específico la administración pública; entendiéndose por administración pública la actividad a través de la cual el estado y los sujetos auxiliares de este tienden a la satisfacción de intereses colectivos".<sup>121</sup>

Hauriou, lo define como "la rama del derecho público que regula: 1º la organización de la empresa de administración pública y de las diversas personas administrativas en las cuales se encarnan; 2º Los poderes o los derechos que poseen estas entidades administrativas para manejar los servicios públicos; 3º El ejercicio de estos poderes o de estos derechos con la prerrogativa especial por el procedimiento de acción de oficio o las consecuencias contenciosas que se sigan".<sup>122</sup>

Maggiore lo define como "El sistema de normas que regula las relaciones entre la Administración Pública, al obrar por

<sup>121</sup> ib. cit., pag. 139.

<sup>122</sup> Citado por Fraas, op. cit., Derecho Administrativo, Ed. Ferrer, 3 ed., Mexico, 1966, pag. 21.

finalidades propias, y sus sujetos subordinados".(33)

De las anteriores definiciones se desprende que es una rama del Derecho Público que comprende principios y normas que regulan la función administrativa y el ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar en la función administrativa; comprenden finalmente los principios y normas que regulan la situación de los particulares frente a la administración.

Ahora bien, al constituir la materia del Derecho Administrativo y sobre todo al establecer normas que regulan los actos administrativos se hacen necesarios que dichos actos estén acompañados de una sanción cuando sean contrarios a derecho, las sanciones administrativas tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, la multa, hasta llegar a la privación de la libertad.

Pero no deben confundirse las infracciones o los delitos,

(34) Serra Rojas nos dice "La infracción administrativa es el acto de omisión que define las leyes administrativas y que no son considerados como delitos por la legislación penal por

Del Derecho Penal, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 1967, pag. 100.

34) En cuanto al procedimiento para perseguir y averiguar los delitos y las infracciones existen diferencias esenciales. La autoridad competente para aplicar la sanción en el delito es el Ministerio Público, en tanto que en las sanciones en las infracciones administrativas, corresponde a la Administración Pública, a través del Juez Calificador. En el procedimiento administrativo no hay órgano encargado de integrar el cuerpo del delito, ni la presunta responsabilidad del inculcado. No existe la averiguación previa, sino que el infractor una vez que es ostentado, es puesto a disposición del Juez Calificador, quien determinará la sanción a que haya lugar.

considerarlos faltas que ameritan sanciones menores". (35)

En tanto que delito "es el acto de omisión que sancionan las Leyes Penales" (artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal).

Es la naturaleza de la sanción lo que convierte en delito la infracción de un precepto meramente administrativo; es precisamente cuando se prevén los delitos especiales en materia administrativa los cuales son sancionados con penas privativas de libertad cuando surge el Derecho Penal Administrativo.

Citaré algunos conceptos sobre esta rama del Derecho: Para Jimenez de Asúa, "es el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración". (36)

Serra Rojas lo define como "la rama del Derecho que se propone un estudio especializado sobre las categorías delictivas y las sanciones que tiene a su disposición el Estado para el aseguramiento del orden público y para lograr el eficaz funcionamiento de los servicios públicos y demás actividades que regulen el interés general". (37)

Ahora que se conoce como surge el Derecho Penal Administrativo es importante plantear un poco el problema doctrinario sobre la autonomía del Derecho Penal Administrativo respecto del Derecho Penal Común.

---

35) Derecho Administrativo, to. Porras, 16ª ed., México, 1951, pag. 498.  
36) ib. cit., pag. 497.  
37) ib. cit., pag. 466.

Enrique K. Hitalion explica las tres etapas para la autonomía de una rama nueva del Derecho las cuales son: 1ª La autonomía legislativa, o sea la consolidación en cuerpos legales de las regulaciones jurídicas especializadas; 2ª Autonomía didáctica o sea cátedras y manuales que se refieren a ramas especiales de la legislación; y, 3ª Autonomía Científica, se trata del problema de establecer cuales son las relaciones que tienen todas estas nuevas ramas del Derecho entre si o con las bases de donde se hayan derivado. (36)

En el caso del Derecho penal administrativo la corriente doctrinaria se ha dividido en dos tendencias. La primera, que ve el Derecho Penal Administrativo como un Derecho autónomo con fundamento en la diferenciación entre delito e infracción, creando un delito administrativo; y una segunda teoría que lo ve como un Derecho Especial.

El principal representante de la primera corriente doctrinaria es James Goldschmid, quien basa su teoría en que "el ilícito administrativo es diferente del ilícito criminal, de lo que deriva que el Derecho Administrativo es distinto al Criminal; destacan particularmente los siguiente argumentos:

- "a.- El delito esta referido al valor justicia, en tanto que el delito administrativo esta referido al valor bienestar publico.
- "b.- El delito ataca derechos subjetivos; la infracción es la inobservancia del deber de obediencia respecto de los mandamientos

---

36) Cfr. Derecho Penal Administrativo, Buenos Aires, Argentina, Ed. Incoo, 1955, pag. 281.

emitidos por la administración en áreas del interés administrativo.

"c.- La pena en el delito tiene un sentido ético: la pena en el delito administrativo es una pena de orden". (27)

Respecto de la infra-competencia que se ve como un defecto Especial se tiene a Eusebio Gomez, quien afirma que existe el Derecho Penal Administrativo que forma parte del Derecho Penal Ordinario en cuanto a su finalidad, pues en tanto que el derecho penal persigue la prevención y represión de la delincuencia considerada como violación del orden jurídico y contraria a la convivencia social. El Derecho Penal Administrativo persigue en cambio asegurar el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa, es decir, su finalidad es meramente sancionadora de normas reguladoras de instituciones de Derecho Administrativo. (40)

Manzini encuentra que "el Derecho Penal Administrativo está constituido por preceptos exclusivamente administrativos sancionados penalmente". (41)

Lo mismo el Derecho Penal en sentido estricto tiene por objeto la prevención y represión de la delincuencia considerada en sí, como violación al orden jurídico.

El Derecho Administrativo actúa con finalidad meramente sancionadora de normas reguladoras de actos administrativos o bien cuando existen intereses hacendarios regulados principalmente por

(27) Citado por López de Haro, op. cit., págs. 11 y 12.

(40) ibidem, pág. 50.

(41) idem.



normas administrativas y subsidiándose por normas penales.

Resumiendo las opiniones doctrinarias que se han mencionado, puedo afirmar que el Derecho Penal Administrativo goza de autonomía, ya que no ha creado aún, un sistema completo de principios propios, que se apliquen a un determinado sector de la realidad jurídica, sin que por tanto esta tenga necesidad de recurrir a los principios de la rama del Derecho de que se separa. Por lo tanto, el Derecho Penal Administrativo no es sino un Derecho Penal Especial, el cual se auxilia de los principios generales del Derecho Penal y del Derecho Administrativo.

Para robustecer este criterio diré que desde el punto de vista legislativo los mismos preceptos de carácter penal incluidos en el cuerpo de leyes administrativas hacen expresa referencia al Código Penal. Un ejemplo de ello es el Código Fiscal de la Federación que en su capítulo V denominado de los Delitos Fiscales, contiene un típico caso de los "Delitos contra la Administración Pública" y, por ende, integrantes del Derecho Penal Administrativo, en el Artículo 108 del Código se establece que "... en todo lo no previsto en el presente título serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal".

De lo que antecede concluye nuevamente, que el Derecho Penal Administrativo, siendo una rama del Derecho Penal, es un Derecho Penal Especial.

### 2.3. El Derecho Penal Fiscal como Rama del Derecho Penal Administrativo.

En los párrafos anteriores, he explicado la existencia de un Derecho Penal Administrativo como rama del Derecho Penal, corresponde ahora situar el lugar que ocupa el Derecho Penal Fiscal dentro del Derecho Penal para poder ubicar verdaderamente el delito de defraudación fiscal, objeto de este estudio.

Empezaré, como lo he venido haciendo hasta ahora, con un breve análisis de lo que es el Derecho Penal, en el caso de estudio, para poder ubicar al Derecho Penal Fiscal.

Considero conveniente que antes de entrar al estudio del Derecho Fiscal, es importante tratar un poco la actividad financiera del Estado, para delimitar paso a paso la materia que regula esta rama del Derecho.

"La actividad financiera del Estado constituye un fenómeno: al económico, porque se trata de la obtención, administración e empleo de recursos monetarios; al político pues forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el logro o cumplimiento de sus fines; y al jurídico ya que en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo". (42)

Como se puede ver esta actividad reviste primordial importancia no solo porque provee los medios para la obtención y administración de los fondos públicos o recursos monetarios base del sostenimiento económico del Estado sino también por su función

---

(42) *Introducción a la Teoría del Derecho Penal Fiscal*, de J. J. García, p. 10.

de planeación económica.

"La actividad financiera del Estado esta intimamente vinculada con la realización de la función pública y la naturaleza de dicha actividad la coloca en el seno de la competencia del Poder Ejecutivo". (43)

Por lo que el Derecho Administrativo regula la actividad de la administración pública, y el Derecho Financiero regula la obtención, administración y el empleo de los recursos financieros.

Haciendo la aclaración que no debe confundirse o utilizar como sinónimos Derecho Fiscal, Derecho Tributario o Derecho Financiero, ya que como lo expone Delgadillo Gutierrez el Derecho Financiero regula la obtención, manejo y aplicación de recursos en tanto que el Derecho Fiscal norma únicamente la obtención de recursos, los cuales pueden ser patrimoniales crediticios y tributarios y, finalmente, el Derecho Tributario regula exclusivamente la obtención de contribuciones que son impuestos, aportaciones de Seguridad Social, contribuciones de mejoras y derechos.(44)

Como se puede ver el contenido de estas tres disciplinas es bastante claro y cada una de ellas maneja materias distintas, por lo que debe de tenerse cuidado al abordar alguna de ellas con su denominación correcta.

Ahora bien, ya se ha explicado en qué consiste la actividad Financiera del Estado que, como se pudo ver, regula el Derecho

43) Hernandez Esperza, op.cit., pag. 80.  
44) Cfr. Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, 1ª ed., México, 1970, pag. 20.

Financiero, se entiende una parte de esta disciplina que corresponde a la obtención de los recursos que es la materia que norma el Derecho Fiscal, el cual explicaré con mayor detenimiento posteriormente.

Respecto de la clasificación de los recursos económicos del Estado, Díelsa los desglasa en tres grupos:

- a) Nacionales, provinciales y municipales.
- b) Ordinarios y extraordinarios. Siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos los destinados a sufragar gastos no previstos o déficit presupuestarios.
- c) Originarios y derivados. Los primeros son los que provienen del patrimonio del ente público o los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales. (45)

Para Villegas los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. (46)

He expuesto únicamente dos clasificaciones, pero existen muchas otras más, sin embargo considero la más importante la que da el Código Fiscal de la Federación en su artículo 100.

Son impuestos las contribuciones establecidas en la ley, que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

---

45 Véase el Tratado de Derecho Fiscal de Díelsa, p. 100.  
46 Véase el Derecho Penal Tributario de Díelsa, p. 100.

Son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en la ley a cargo, de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones ligadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Son derechos las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos o de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

La Ley de Ingresos, al hacer el catálogo de los ingresos que se propone percibir la Federación durante el año fiscal, divide el catálogo en los seis grupos antes mencionados o que son específicamente los que a continuación se describen:

1.- Impuestos:

- impuestos Sobre la Renta

- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Impuesto sobre las erogaciones por Remuneración al Trabajo personal Prestada bajo la Dirección o Dependencia de un Patrono.
- Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles
- Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- Impuesto sobre Automóviles Nuevos
- Impuesto sobre Servicios de Interés Público
- Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao u otros Bienes
- Impuestos al Comercio Exterior:
  - a) A la Importación
  - b) A la Exportación

#### II.- Aportaciones de Seguridad Social:

- Aportaciones u abonos retenidos a trabajadores por patronos, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patronos u trabajadores
- Cuotas para el ISSSTE a cargo de los trabajadores
- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

#### III.- Contribución de Mejoras:

- Contribución de mejoras para obras públicas de infraestructura hidráulica

#### IV.- Derechos:

- Por la prestación de servicios que corresponde a funciones de Derecho Público
- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público

- Derecho Extraordinario por extracción de hidrocarburos

V.- Contribuciones Pendientes de Liquidación de Ejercicios Anteriores

VI.- Accesorios

VII.- Productos:

- Por los servicios que no corresponden a funciones de Derecho Público

- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado

VIII.- Aprovechamientos:

Multas

- Indemnizaciones

- Reintegros

- Provenientes de obras publicas de infraestructura hidráulica

- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados

- Participación de ingresos derivados de la aplicación de las leyes locales sobre donaciones

- Aportaciones de Estados, Municipios o particulares para el Servicio del Sistema Escolar Federalizado

- Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios Públicos prestados por la Federación

- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para obras diversas

- Aportaciones a cargo de establecimientos de salud

- Participaciones a cargo de concesionarios de vias generales de

comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica:

- Participaciones señaladas por la Ley General de Juegos y Sorteos.
- Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
- Abortaciones de contratistas de obras públicas.
- Destinados al fondo para el desarrollo forestal.
- Hospitales Militares.
- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
- Remanentes de precios de venta de licores, cristalizables, alcohol, y cabezas y coras, realizadas por Hízcal, S.H. de C.V.
- Recuperaciones de capital.
- Provenientes de decomiso o de bienes que pasen a propiedad del fisco federal.
- Otros.

#### IX.- Ingresos derivados de financiamientos:

- Emisiones de Valores.
- Otros financiamientos.

#### X.- Otros Ingresos:

- De organismos descentralizados.
- De empresas de participación estatal.
- Financiamiento de organismos descentralizados u empresas de participación estatal.

Como ya mencione, el Derecho Fiscal regula únicamente la obtención de recursos, por lo tanto todos los ingresos mencionados, quedan contenidos en las normas que regula el Derecho Fiscal y la omisión a alguno de ellos traerá como consecuencia:



tipificación de un delito fiscal contenido en el Derecho Penal Fiscal. Ahora bien, enterados ya de lo que abarca la materia fiscal, entraremos al estudio del Derecho Fiscal.

De la Garza define al Derecho Fiscal como "el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, y a las relaciones jurídicas que se establecen en la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumpliendo o incumpliendo a los procedimientos oficiales o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".(47)

Rodríguez Lobato establece que "el Derecho fiscal es el Sistema de Normas Jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".(48)

De las anteriores definiciones se desprende que el Derecho Fiscal se encarga de regular tanto ingresos, como contribuciones, así como las relaciones entre la Administración Pública y los particulares.

Por lo que hasta ahora he expuesto, se conoce ya la materia que regula el Derecho Fiscal como rama autónoma y por

---

(47) Citado por Rodríguez Lobato, op. cit. págs. 11 y 12.  
(48) ibidem, pag. 13.

tanto se hace necesario la ingerencia del Derecho Penal en el Derecho Fiscal por cuanto a la infracción de las leyes fiscales y la represión de los fraudes con el fisco, el amplio campo reservado a las sanciones penales en materia fiscal da origen al Derecho Penal Fiscal.

Lombroso define al Derecho Penal Fiscal "como el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública". (49)

Al hablar de esta rama se ha discutido si es autónoma, a lo que los doctrinarios la han clasificado en dos grupos: 1º Aquellos que sostienen su independencia frente al Derecho Penal general, ya sea que considere que el Derecho Penal Fiscal pertenece al Derecho Administrativo, o bien que constituye un cuerpo autónomo; y 2º las opiniones que juzgan que tienen la misma naturaleza y no puede distinguirse esencialmente del Derecho Penal común.

Entre los partidarios de la primer postura se encuentra Dino Jarach quien considera: "las sanciones fiscales y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, sino constituyen una disciplina propia con autonomía estructural y que el Derecho Fiscal Penal y el Derecho Administrativo Penal no son cuerpos independientes sino que respectivamente forman parte del Derecho Fiscal y del Derecho Administrativo". (50)

49) Op. cit., pag. 147.

50) Curso Superior de Derecho Tributario, Utes. Industrial Cima, Buenos Aires, Argentina, 1967, pag. 115.

Manuel Andruzzi afirma: "las contravenciones administrativas y tributarias no deben estar en el Derecho Penal, sino formar parte del Derecho Administrativo Penal... son infracciones que se castigan con sanciones que para evitar confusiones no deben ser designadas con el nombre de penas... puede haber infracciones mixtas es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción". (51)

Entre los partidarios de la segunda posición tenemos al Profesor Español Fernando Sáenz de Bujanda, con las siguientes palabras "Pienso que el Derecho Penal Fiscal, como parte del Derecho Punitivo General, habrá de observar la teoría jurídica de la infracción elaborada, tras muchos esfuerzos, en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario con las adecuaciones pertinentes la doctrina de la antijuricidad, de la culpabilidad, y de los restantes elementos del delito. (52)

El eminente tratadista argentino Carlos Birese no acepta tampoco la autonomía del derecho Penal Fiscal, lo define como el Derecho Represivo de la Administración Fiscal que se constituye con el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las Leyes Fiscales.

---

51) Derecho Tributario Argentino. Tipográfica Editora Argentina (T.E.A.) Buenos Aires, 1954, tomo II, págs. 202 y 203.  
52) Cfr. Hacienda y Desarrollo. Madrid, 1953, pag. 466.

insiste categoricamente en la unidad del Derecho Penal con estas palabras: "En nuestra opinión el Derecho Penal es uno. El se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva tiene por base la sanción aplicada a infractores de normas fiscales ella no deja de formar parte del Derecho Penal General. Así pues, el Derecho Penal Fiscal forma parte del Sistema General Penal aunque solamente se refiera a una clase de delitos contra el Estado". (53)

Con base en las teorías anteriormente expuestas, en mi concepto, tienen razón los opositores de la teoría autonomista, suscribo con toda convicción la tesis que sostiene que tanto el Derecho Penal Administrativo como el Derecho Penal Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva o punitiva, forman parte del Derecho Penal Común, constituyendo regulaciones especiales de este último cuerpo jurídico o Estado regidos por sus principios generales, con ciertas modificaciones o adaptaciones, las cuales no son sin embargo suficientes para modificar su naturaleza, justificar el que se considere a dichos ordenamientos como datos de autonomía científica en relación con el Derecho Penal o bien perteneciendo exclusivamente al Derecho Administrativo.

En conclusión, el Derecho Penal Fiscal, no constituye una

---

53) Diezra, Rafael, Tratado de Derecho Administrativo, 2a. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1951, página 17.

rama del derecho Penal Administrativo, son los dos ramas del derecho Penal Común ya que no tiene una materia o campo de aplicación propios determinados, pues existe diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las contravenciones. Tampoco tienen un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino que necesitan recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios del Derecho Penal, Derecho Fiscal y Derecho Administrativo. Por consiguiente, esas disciplinas no pueden ser consideradas como ramas autónomas sino que constituyen Derecho Penal Especial.

CAPITULO III  
EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.  
ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE  
LA FEDERACION.

---

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL, ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

3.1 Definición de defraudación fiscal.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, define al delito de defraudación de la siguiente manera: "Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños u aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

La defraudación fiscal puede ser un delito del orden común o del orden federal: "será del orden común cuando se trate de omisión de pago de contribuciones locales y del orden federal cuando se trate de omisión de pago de contribución federales".(54)

En la actualidad adquieren mayor importancia la defraudación fiscal del orden federal, por ser la que se refiere a impuestos muy importantes como por ejemplo, el impuesto sobre la renta (ISR), el impuesto al activo (IAC), el impuesto al valor agregado (IVA), etcetera.

No se debe olvidar que el delito de defraudación fiscal, no está previsto en el Código Penal en materia del orden común para el Distrito Federal y para toda la República en materia federal.

José Millán González, Arturo. Principales artículos comentados del Código Federal relativo a la defraudación fiscal. En: Imp. S.H. de C.V., México, 1967, pag. 2.

por lo tanto se le denomina un "delito especial": sin embargo para conocer quienes pueden ser señalados como probables responsables de el, como se prueba la presunta responsabilidad, como se castiga la misma, etcetera, además de leer el Código Penal de la Federación, se deberá consultar el Código Penal Federal y el Código Federal de Procedimientos Penales.

*3.1.1. Elemento formativo.*

Dicho elemento en el delito de defraudación fiscal lo constituyen el engaño y el aprovechamiento del error.

El engaño puede referirse a dos aspectos, desde el punto de vista de los sujetos uno activo y uno pasivo." El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia una finalidad de hacer llegar a alguien una versión feliz de la realidad" 1551 es decir el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o se hace con el ánimo de perjudicar.

En materia fiscal como en cualquier otra materia, la ley nos establece los derechos y obligaciones que de ella derivan, por lo tanto ya existe un acto de conocimiento de la verdad, pero cuando el sujeto activo emplea maquinaciones, trambas o artificios incurra en el engaño y provoca en el sujeto pasivo el error.

Considerándolo desde el punto de vista del sujeto pasivo tenemos: todas las realidades están conformadas por determinadas

---

551 Rivera Siles, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrua, México, 1964, pag.110.



elementos y cuando a estos realidades se le sumen algunas partes inexistentes, o se modifican o suprimen otras, recogiendo en el sujeto pasivo como verdad la imagen señalada, se le está engañando". (56)

Por lo tanto, el estado de falta de verdad en lo que se cree, piensa o discurre, es sinónimo de error, es así, que el sujeto pasivo padece el engaño precisamente en virtud del engaño del sujeto activo.

Finalmente puedo decir que el engaño es un hacer positivo, más específicamente una acción que lleva a un resultado negativo "el incumplimiento de un deber"; es decir la omisión del pago de impuestos.

En cuanto al aprovechamiento del error el sujeto pasivo estima algo falso como realidad. El por sí mismo, víctima de una mala apreciación, fija a la propia realidad perfiles que no posee. Enterado el activo de este equivoco del pasivo, lo aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo que proceda con sumisión a la versión falsa, la cual el mismo pasivo estima como verdadera.

"En el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente conociéndolo se abstiene en hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa". (57)

---

56) Idem.

57) Urdinanez Espanza, ob.cit. pag. 6

tanto en el engaño como en el aprovechamiento del error, hay una actividad del sujeto activo, en el primer caso, el conoce los elementos integrantes de la realidad o lleva al engaño otros distintos actuando éste bajo el engaño que se le creó en el aprovechamiento del error, el sujeto activo está enterado de dos situaciones: la de la realidad o la de la falsa versión que de aquella tiene una persona o actúa utilizando la equivocada creencia del sujeto pasivo el cual se encuentra en un error.

### 3.1.2. Elemento ideológico.

"Este elemento consiste en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio perjudicando al Fisco Federal." (18)

El elemento comprende dos hipótesis, el relacionado con la contribución y el referente al perjuicio. En cuanto a la omisión no únicamente deben considerarse los impuestos, ya que el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo establece como contribuciones además de los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras u derechos. Además, deben tomarse en cuenta también los accesorios de las contribuciones como son los recargos, sanciones u gastos de ejecución para los efectos del pago. Así pues, la falta del pago total o parcial de cualquier contribución da como resultado la

---

(18) Utilización artículo 31, Derecho Penal, Contribuciones, Fisco Federal, Argentina, Ed. Brujas, 1983, pág. 27

defraudación fiscal.

La segunda hipótesis la constituye la ventaja económica en perjuicio del Fisco Federal, la cual puede ser obtenida de cualquier manera, ya que la ley no hace alguna referencia de las formas con que se pueda obtener esa ventaja.

### *J.J.3. La Causalidad.*

Se define a la causalidad como la relación que existe entre la conducta y el resultado.

Para Fernando Castañanos "Entre la conducta y el resultado ha de existir una relación causal es decir el resultado debe tener como causa un hacer del agente, una conducta positiva".(57)

En materia de Defraudación Fiscal tenemos la causalidad del delito por omisión ya que existe una acción consistente en el engaño que trae como consecuencia la omisión del pago de las contribuciones, pero cabe hacer la aclaración que este delito encuadra dentro de la omisión simple (60); porque aún o cuando ya existe la voluntad de no realizar la acción esperada (no querer realizar el pago de la contribución) no existe un resultado material en el mundo exterior, sino únicamente un resultado jurídico que es el daño o lesión que se causa al Fisco ya que a:

(57) ib.cit., pag. 130.

(60) De acuerdo a la clasificación del delito según la forma de conducta los delitos son por acción, por omisión y comisión por omisión; necesitando estos últimos un resultado material de la inacción, mientras que los segundos solamente tienen un resultado formal es decir los delitos no se sancionan no conducto.

cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño.

### 3.2. Requisitos de Procedibilidad.

Los institutos con los cuales se puede iniciar el procedimiento son denominados por la doctrina "requisitos de procedibilidad".(1)

La que no puede el órgano investigador, aunque se encuentre facultado para realizar investigaciones, iniciarlas sin que previamente se cubran estos requisitos; que específicamente son la presentación de la denuncia o de la querrela.

Lo anterior se encuentra plasmado en el artículo 16 Constitucional, al indicar que no podrá liberarse ninguna orden de aprehensión o detención sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal.

Para comprender mejor las diferencias existentes entre la denuncia y la querrela a continuación citare algunas definiciones:

Para Carnelutti el ejemplo mas común del acto procesal facultativo es la denuncia, y a este respecto el lector es advertido sobre la diferencia subspecie de la naturaleza de la relación procesal, entre la denuncia por una parte y la querrela por la otra por la misma razón que induce a contemplar en la

---

(1) Rivera Silva, Manuel. op. Cit. pag. 10

querrela un negocio jurídico debe ser reconocida a la denuncia la naturaleza de acto facultativo.

Rodríguez R. Denunciar, en general es un noticiar, dar aviso de algo. En derecho es dar parte o aviso a la autoridad sobre un hecho que se estima delictuoso, que se ha presenciado conocido o sobre el cual existe acción pública, es decir, que no exija denunciante exclusivo o querellante.

Renechi Entendemos por denuncia el acto procesal consistente en una declaración de conocimiento emitida por una persona determinada, en virtud de la cual proporciona al titular del órgano jurisdiccional la noticia de un hecho con los caracteres del delito. (62)

Por lo que se puede decir que la denuncia es la acción de dar parte a la autoridad competente de un hecho delictivo.

Rivera Silva establece que la denuncia debe revestir tres elementos: 1º Relación de actos que se estiman delictuosos; 2º Hecho ante el órgano investigador; y 3º Hecho por cualquier persona.

La primera se debe entender como una relación de actos delictuosos es decir, que encuadran en el tipo, descrito por la

---

62) Cfr. Citados por Miguel Acosta Romero y Eduardo López Viciancourt, Teoría General del Derecho Administrativo 2ª ed., Ed. Porrúa, México 1976, págs. 57 y 58.

lev. Consecuentemente y en segundo lugar solo la autoridad competente podrá conocer de esa relación de actos que como ya se sabe en nuestro derecho el único facultado para ello es el Representante Social o sea el Ministerio Público (62), salvo la excepción que marca el artículo 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de Justicia en donde se establece que en casos urgentes la Policía Judicial podrá recibir la denuncia dando cuenta de inmediato al Ministerio Público.

Finalmente, al referirse a que la denuncia sea hecha por cualquier persona, se alude lógicamente en aquellos delitos en que no requiera querrela como lo establecen los artículos 116 y 117 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Respecto de la querrela se puede decir que es un requisito indispensable para ejercitar la acción penal en los delitos que no son de oficio.

Leone: Desde el punto de vista sustancial, se considera como la manifestación de voluntad del sujeto pasivo del delito de pedir

62) Artículo 21 Constitucional: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público o a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos o de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas..."  
 tanquara rimentel General David y Alicia Fomero Aguilar, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2da. Puntada, México, 1987, pag. 27.

el castigo, del delito de manera que se ha observado exactamente que se vincula a un derecho de perdón. (64)

Por lo tanto se puede afirmar que la querrela contiene los siguientes elementos:

1.- Al igual que la denuncia es necesaria una relación de los actos delictivos ante el Ministerio Público, pero además es indispensable una exposición de los hechos para integrar el delito.

2.- Es requisito substancial que la querrela sea hecha exclusivamente por la parte ofendida.

3.- Otro elemento es la queja, es decir, el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito, y

4.- Finalmente, en la querrela el ofendido puede otorgar el perdón, lo que trae como consecuencia que se extinga la acción procesal penal.

Ya aclarado un poco el panorama de lo que es denuncia y querrela, es necesario especificar que el delito de defraudación fiscal es un delito en el que es necesario se formule querrela; esto se encuentra establecido en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación. (65)

64) Cfr. Citado por Hector Villegas, Derecho Penal Tributario, Buenos Aires, Argentina, Ed. Lohr, 1961, pag. 66.

65) Por lógica puede considerarse que en los delitos no enumerados en dicha fracción, el procedimiento se puede iniciar con la simple denuncia.

Expuesto lo anterior se concluye que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y quien debe de presentar la querrela para la persecución del delito de defraudación fiscal, lo cual se encuentra debidamente fundado en el artículo 31 fracción XVI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en los artículos 102 y 103 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

*3.3. de la No Sanción en Materia Judicial sobre la Reparación del Daño.*

La reparación del daño al igual que la multa se encuentran comprendidos en la sanción pecuniaria de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 y 30 del Código Penal, 1961.

Respecto de la multa según Otto Naiver no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino también una ventaja para el fisco, lo que puede compararse en realidad con el Derecho a la indemnización. Se debe al estado una indemnización

---

por Artículo 29.- La sanción pecuniaria consiste en la multa y la reparación del daño.  
"La multa consiste en el pago de una suma de dinero al estado..."

- Artículo 30.- La reparación del daño comprende:
    - "I.- La restitución de la cosa obtenida por el delito o, si no fuere posible, el pago del precio de la misma;
    - "II.- La indemnización del daño material y moral y de los perjuicios causados;
    - "III. Tratándose de los delitos comprendidos en el artículo de la ley, la sanción del daño abarca la restitución de la cosa o de su precio, o ambos, hasta por tanto el valor de la cosa y los bienes obtenidos por el delito;"
- Comentarios de la Ley, 2.ª edición, El Estudiante de Derecho, 1962, Ed. Porrúa, México, 1962, pag. 115



por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que ha veces se logran cometer. Quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros. (67)

También Bielsa considera la multa principalmente como una indemnización. Dice que la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa que genera responsabilidad.

Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida compensan, en el patrimonio fiscal las evasiones ilícitas no descubiertas. (68)

Ahora bien, esclareciendo un poco lo que es la multa y la reparación del daño, debemos también referirnos a lo establecido en el artículo 21 constitucional, "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la implicación de sanciones de los reglamentos gubernativos y de policía..."

De acuerdo a esta disposición queda delimitada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de los delitos en materia tributaria, a fin de que actúen conforme a los procedimientos adjetivos para el castigo de los delitos

67) Cfr. Derecho Administrativo, to. Decimoa. Buenos Aires, 1950, tomo II, pag. 306.

68) Cfr. Tratado de Derecho Administrativo, to. Decimoa, 2ª ed., Buenos Aires, Argentina, 1955, pag. 923.

tipificados en el Código Fiscal de la Federación

sin embargo, respecto a las facultades de la autoridad administrativa, para la aplicación de las sanciones, solamente si encuentra contemplada la que es por las infracciones de los reglamentos gubernativos o de policía.

No obstante lo anterior se debe considerar que si se interpretará esa disposición con sentido literal, solo existirían los delitos o las infracciones a reglamentos gubernativos, por lo que otras violaciones a la Ley serían considerados delitos, lo cual no es cierto, ya que el caso más palpable se puede ver en el Código Fiscal mismo, pues tiene un capítulo de infracciones, las cuales son sancionadas por autoridades administrativas.

Específicamente a la reparación del daño, de acuerdo a lo perceptuado en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación en los delitos fiscales no se impondrá sanción pecuniaria,<sup>1891</sup>

por lo tanto la autoridad judicial, no puede condenar al sujeto activo del delito de defraudación fiscal, a la reparación del daño, ya que de hacerlo se estaría aplicando una doble sanción una por el aspecto penal y otra por el administrativo.

---

1891 "Artículo 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal."

Porlan Gonzalez, A. Toro, Op.cit., pág. 12.

### 3.4. De la Responsabilidad.

En general, la responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que le causa un daño.

La nota característica de la responsabilidad es la reparación del daño, ya que puede existir aunque no haya culpa, por lo que se dice que todos los casos de responsabilidad civil se pueden sistematizar bajo el género "reparación del daño".

En materia penal, la responsabilidad es la situación en que se encuentra la persona que de acuerdo con la ley y la declaración jurídica respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto.

Las consecuencias del delito son la pena y la reparación del daño, por lo tanto el responsable según el Derecho Penal debe sufrir la pena y efectuar la reparación del daño.

De acuerdo con Lomeli Cerezo las diferencias principales entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal son las siguientes:

"1.- En el Derecho Civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquel o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio en el Derecho Penal, no solo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena que es la principal consecuencia del delito.

2.- En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, y asimismo debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva en la que los hechos en sí mismos son ilícitos. Por el contrario, en el Derecho Penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma o existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

3.- En la responsabilidad penal el daño que el derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo recibe directamente el individuo o solo en forma indirecta la sociedad por ser aquél parte de la colectividad.

4.- La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patronos, representantes, etcétera. Esta ha sido considerada por algunos autores la diferencia esencial entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal".(70)

En materia fiscal el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación nos hace alusión de quienes son los responsables de los delitos fiscales.

En la fracción primera, el Código maneja el término "concertar" el cual, significa, ponerse de acuerdo una o más personas para la realización de un fin, pero para integrar verdaderamente una forma de responsabilidad, el delito debe de ejecutarse.

Debiéndose recordar lo que ya se expuso anteriormente, es necesario que exista un nexo causal, es decir, la relación entre la conducta y el resultado.

En la fracción segunda, el artículo en comento establece "realicen la conducta o el hecho descrito en la ley".

Para empezar el término realizar lo entiendo como ejecutar, es decir; efectuar un delito fiscal, o sea hacerlo real mediante una conducta, esta conducta puede ser intencional, no intencional o imprudencial y preterintencional; cabe recordar que un delito intencional es un delito doloso y un delito imprudencial es un delito culposo. En materia fiscal los delitos preterintencionales no existen, específicamente el delito de defraudación fiscal es un delito doloso ya que se tiene toda la intención de omitir el pago de alguna contribución.

La tercera fracción establece responsabilidad para quienes cometan conjuntamente el delito.

"El código penal de 1871, consignaba: tienen responsabilidad criminal:

- "I. Los autores del delito
- "II. Los cómplices
- "III. Los encubridores".

"En la complicidad distinguió cinco grados: la ayuda en la preparación o en la ejecución; persuasión o excitación de las pasiones para provocar o la comisión del delito; las participaciones de manera indirecta o accesorio para la ejecución; las que ocurren las cosas robadas, dan asilo al delincuente o le proporcionan la fuga, o protegen la impunidad; todo ello en virtud de actos anteriores lo que sin previo acuerdo con el delincuente o por su empleo o cargo, deben impedir se castiguen delitos y no cumplir con su deber". 1711

Actualmente el término complicidad queda encuadrado en el "conjuntamente"; es decir, cuando intervienen dos o más personas sin que esto signifique que se de el bandillerismo que marca el Código Penal en materia del orden común para el Distrito Federal y para toda la República en materia federal.

En la fracción cuarta se fincará responsabilidad para quienes se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Esto es muy claro, alude a los casos en que el sujeto se vale de otra para efectuar el delito, es decir se vale de otra persona y lo utiliza únicamente como el instrumento, careciendo este de conocimiento y voluntad propia.

En la fracción quinta se prevé la responsabilidad a quienes induzcan dolosamente a otra a cometerlo, es decir quien trabaje psicológicamente a otra persona para que lo ejecute.

Se podría decir, que son los inductores simplemente los autores intelectuales.

1711 Rivera Silva, Hamel, ob. cit., pag. 96

En la tracción sexta se establece responsabilidad a quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión.

No debe confundirse con la tracción anterior, ya que el supuesto es diferente, aquí exclusivamente se plantea el caso de la ayuda, es decir la cooperación para la comisión del delito.

Finalmente la tracción séptima fija responsabilidad a quien auxilie a otro después de la ejecución cumpliendo una promesa anterior, esto nada tiene que ver ni con la inducción ni con la ayuda para la comisión del delito sino únicamente, la ayuda en el auxilio del sujeto activo del delito después de cometido el mismo.

*3.5. Del Encubrimiento.*

El artículo 96 del Código Fiscal establece "Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en el después de la ejecución del delito:

"I. Con animo de lucro adquiera, reciba, traslade o oculte el objeto del delito, a sabiendas de que provengan de este, o si de acuerdo con las circunstancias ocurran presunt su ilegítima procedencia, u ayude a otro a los mismos fines.

"II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de esta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas u instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo."

-La tracción primera tiene varias hipótesis, la primera es si

adquirir el producto del delito; es decir, que el producto entre al patrimonio del encubridor, en materia fiscal este producto es de carácter económico.

La segunda es el recibir el objeto del delito; es decir cuando por cualquier concepto se recibe el producto, pero siempre y cuando se este en el conocimiento de que su procedencia es ilegítima.

En el siguiente caso procede el encubrimiento por traslado; que es cuando un sujeto después de la comisión del delito fiscal lleva de un lugar a otro el producto con ánimo de lucro.

La otra hipótesis es el encubrimiento por ocultación. Esta figura delictiva entrega los siguientes elementos:

- "1.- Una actuación del encubridor posterior al delito o sin previo acuerdo con el infractor;
- "2.- Que el encubridor persiga un afán de lucro;
- "3.- Un ocultamiento del objeto del delito fiscal;
- "4.- No intervienen en el delito;
- "5.- Conocimiento de que "el objeto" ocultado proviene de un delito fiscal o por las circunstancias del caso, se debe presumir su ilícita procedencia". 1721

Finalmente la hipótesis que contiene esta tracción es la del encubrimiento por ayuda. No se debe confundir esta ayuda con la prevista en el artículo 95, porque esta se refiere a la que se otorga para la comisión del delito con conocimiento del mismo.

---

1721 Sanguetti, Armando. La Dirección de Impuestos de la Ciudad de Buenos Aires. Argentina, 1967, pag. 88.



-Respecto de la fracción segunda se relaciona con la investigación.

El encubrimiento en esta fracción abarca el auxilio que se brinda al inculpado con la finalidad de hacer imposible la reunión de los elementos que integran el delito.

Para el encubrimiento la ley señala una sanción privativa de libertad de tres meses a seis años de prisión.

#### *3.6. De la Tentativa.*

Esta figura jurídica se encuentra plasmada en el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación.

"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 pudieran producirlo. Si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente".

En este supuesto tenemos dos hipótesis: la primera es la simple resolución de cometer el delito es decir se necesita un principio de ejecución.

"Para que haya tentativa se necesita un principio de ejecución, con lo que desaparece la ambigüedad del simple resolver

para ya surgir una determinada dirección con resonancia en el mundo exterior. Recuérdese que todo Derecho reglamenta relaciones entre sujetos y cuando éstas quedan ajenas por un simple proceder psicológico, tal proceder está al margen del delito, no sucediendo lo propio cuando por el principio de ejecución, la conducta va proyectada hacia el exterior y, por ende, hacia el mundo de relación". (73)

Así pues, para que haya tentativa se necesita forzosamente la ejecución; es decir la realización de uno o más hechos encaminados a la comisión de un delito, pero sin llegar a la consumación.

La segunda hipótesis contempla la realización de todos los actos y en seguida se consigna la interrupción de ellos.

Se podría entender que existe cierta contradicción, si se realizan todos, no se interrumpen o si se interrumpen, no se realizan todos, lo que sucede es que el legislador no quiso dejar sin pena cuando se adelante el proceder al igual que cuando se llevan a cabo todos los actos y no se produce el daño previsto en el delito.

El segundo párrafo establece la sanción y nos dice "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."

Como puede observarse el Código Penal Federal y el Código

---

73) Julio García, Daban, Principios de Derecho Procesal Tributario, Ed. Mexicana, México, D.F., 1957, p. 111.

Fiscal de la federación coinciden en la pena por aplicarse a la tentativa: hasta tres años. Y como no se señala una pena mínima, esto podría interpretarse como que la sanción será de tres días.

El tercer porralo nos habla del desistimiento de la ejecución o del impedir que se consuma, este debe ser voluntario para que se denote la ausencia de dolo.

### 3.7. De la Prescripción.

"Artículo 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delinquentes; y si no tiene conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia Federal." (Código Fiscal de la Federación)

La prescripción es una de las formas que la Ley reconoce de la extinción de la responsabilidad penal, mediante el simple transcurso del tiempo.

Se establece en este artículo el simple transcurso del tiempo de tres a cinco años para los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto se puede afirmar que para los demás delitos fiscales opera lo estipulado en el Código Penal Federal.

Una vez que ha transcurrido este término el Ministerio

Público, carece ya de facultades para poder ejercitar acción penal ante el Órgano Jurisdiccional, por lo que se puede decir que a extinguirse la acción procesal penal se extingue la acción penal.

Del citado artículo se desprende también que la prescripción a que se refiere, es la hecha por la consumación de los delitos fiscales o sea, la acción procesal penal, o lo que es lo mismo "la Facultad del Estado en los casos concretos para poder acudir al órgano jurisdiccional promoviendo la aplicación de la Ley a su evento consignado".(74)

Asimismo, otro de los supuestos que establece es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente, lo que no puede suceder porque se encuentra fuera de sus facultades, ya que para afirmar que un delito existe hay que probar los elementos constitutivos del mismo y para probar la existencia del delincuente hay que probar su responsabilidad penal y ambos casos solo se logran a través de un proceso penal, el cual no se lleva a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino por la autoridad judicial.

Concluyendo se puede afirmar que la prescripción en el delito de defraudación fiscal empieza a correr término, a partir de que aquel el contribuyente entrega a la autoridad los documentos en los que declara su adeudo.

Para finalizar el estudio del presente capítulo suscribo con toda convicción que el delito de Defraudación Fiscal, es un delito

denominado "especial", el cual no se encuentra tipificado en el Código Penal ni en materia común ni en materia federal, sino se ubica en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo los requisitos de procedibilidad que debe de revestir todo delito son aplicables al Delito de Defraudación Fiscal con la especial característica que la querrela, que en este caso debe ser presentada única y exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, respecto de la Condena en Materia Judicial e la Reparación del Daño ha quedado señalado, que dada la naturaleza especial de este delito no puede establecerse por parte de la Autoridad Judicial, ya que de hacerlo se aplicaría una doble sanción; una, por el aspecto penal y, otra por el administrativo, lo que no sucede en los delitos que se encuentran tipificados en el Código Penal, ya que puede condenarse a la reparación del daño por parte de la Autoridad Judicial.

Concluyendo se afirma que aun y cuando es un delito especial contenido en el Código Fiscal de la Federación se aplican las reglas que el mismo marca para cuando se integran la responsabilidad (artículo 95), encubrimiento (artículo 96), tentativa (artículo 98) y prescripción (artículo 100), lo que podría parecer incongruente ya que es un delito y aunque se le denomine "especial" debería de regirse por las reglas aplicables del Código Penal Federal, consecuentemente, el artículo 10, Capítulo II, "De los Delitos Fiscales" debería desparecer del Código Fiscal de la Federación e insertarse en el Código Penal Federal.

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

De lo expuesto en el desarrollo del presente trabajo, se establecen las siguientes conclusiones:

1.- En la época prehispánica de México la base de la economía fue el rígido sistema tributario que imperó en ese período, siendo los gobernantes, nobles y religiosos quienes recibían el tributo por parte de la clase dominada.

2.- Con la Colonización de México antiguo, llegaron también disposiciones que normaron al Nuevo Mundo: cédulas, ordenanzas, ordenes, etcétera, las cuales contenían impuestos excesivos y penas drásticas, lo que trajo como consecuencia la destrucción del Imperio Colonial Español.

3.- Es el período independiente el que consagra más evidentemente la creación de una figura delictiva denominada fraude, la cual con el avance del tiempo se habre paso al nacimiento de la defraudación Fiscal como delito y lo que es más importante se crea una legislación que regule a esta figura delictiva como tal.

con la creación del Código Fiscal de la Federación el 30 de diciembre de 1938.

4.- Los antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal en México aparecen desde el México prehispánico ya que la omisión de alguna contribución trajo como consecuencia una sanción, y así va perfeccionándose y tornándose como figura delictiva, hasta que el legislador lo plasma en un Ordenamiento legal denominado Código Fiscal de la Federación.

5.- El Derecho Penal Especial, aun y cuando se rige por los preceptos del derecho Penal Común contiene figuras delictivas que no se encuentran en el Código Penal sino en diferentes Ordenamientos, por lo que se le considera Derecho Penal Especial.

6.- Constituyen el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal Fiscal ramas del Derecho Penal ya que adolecen de autonomía científica, legislativa y didáctica, se rigen por los principios generales del Derecho Penal con ciertas modificaciones, las cuales no son, sin embargo, suficientes para modificar su naturaleza y justificar el que se considere a dichos ordenamientos autónomos.

7.- Dado que el Delito de Defraudación Fiscal se refiere a la omisión de cualquier ingreso, se ubica dentro del Derecho Penal Fiscal, el cual dada su naturaleza específica, constituye un Derecho Penal Especial, siendo esta una rama del Derecho Penal.

8.- El Delito de Defraudación Fiscal es un delito especial el cual no se encuentra tipificado en el Código Penal sino en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

9.- Para cumplir con los requisitos de procedibilidad en cuanto al Delito de Defraudación Fiscal, la única autoridad que se encuentra facultada formular la querrela correspondiente, conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es precisamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

10.- Las reglas consignadas en el Código Penal para la reparación del daño, responsabilidad, encubrimiento tentativo o prescripción, no son aplicables al Delito de Defraudación Fiscal, ya que dichas figuras se encuentran regidas por lo establecido por los artículos 95, 96 y 100 del Código Fiscal de la Federación.



11.- Es conveniente que el legislador tome en cuenta la íntima dependencia del Derecho Penal Fiscal con el Derecho Penal, para que suprima del Código Fiscal de la Federación, el título 10, Capítulo II, denominado "De los Delitos Fiscales" o lo incorpore en el Código Penal de Aplicación Federal, por lo que, consecuentemente, el Delito de Defraudación Fiscal así como los demás ilícitos contenidos en el título antes mencionado quedarían ya tipificados en el Código Penal del Orden Federal, lo que así debería de suceder ya que al integrarse esa acción u omisión como figura delictiva, debe de ser regulada por el ordenamiento que sanciona al delito, el cual es hasta el momento el Código Penal en materia común para el Distrito Federal y en materia Federal para toda la República.

BIBLIOGRAFÍA

Costa Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1990, 456 p.

Ortíz Carrique, R. Derecho Penal Administrativo, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Arca, 1958, 341, 367 pp.

Andrzejewski, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Cívica Editora Argentina (CEA) Buenos Aires, Argentina, 1951, tomo II, 582 pp.

Buena Paz, Guillermina María Eugenia. Manual para elaborar trabajos de Investigación Documental, 2ª ed., México, ed. Editores Mexicanos Unidos, 1980, 124 pp.

Bielsa, Rafael. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Depalma 2ª ed., Buenos Aires, Argentina, 1958, 596 pp.

Larrera Stampa, Manuel. Impuestos Coloniales Dentro de la Organización Gremial de la Nueva España, Revista del Iuro (s.p.i.), Septiembre, 1946, 325 pp.

Lastillanos Iena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Prólogo del Dr. Forte (s.p.i.), 2ª ed., México, La Perla 1986, 359 pp.

Suelto Lalón, Eugenio. Derecho Penal, 2ª ed., Ed. Nacional S.A., México, 1953, 297 pp.

Belgadillo Gutiérrez, Luis Alberto. Principios de Derecho Tributario, 3ª ed., México, Ed. Limusa, 1990, 225 pp.

Ortiz Manuel y Celso, José María. Compendio Tributario, Ed. Porrúa, México, 1987, 183 pp.

Hernández España, Hugo. El delito de Obstrucción Fiscal, Ed. Botas, México, 1962, 150 pp.

baño Fraga, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, 6ª ed., México, 1986, 500 pp.

García Haynes, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, 37ª ed., México, 1985, 494 pp.

González de la Vega, Francisco, Derecho Penal Mexicano, Tratado de Emilio Pardo Rápe, 37ª ed., México, Ed. Porrúa, 1944, 285 pp.

González Lira, Andrés, El Imperio Colonial y el Surgimiento del Imperio Mexicano, FCE, México, 1978, 296 pp.

Guzmán Luján, Una Visión Crítica de la Historia de la Conquista de México - Tenochtitlán, UNAM, México, 1989, 261 pp.

Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, 358 pp.

Jiménez de Asúa Luis, La Ley y el Delito, Ed. Andrés Bello, Caracas, Venezuela, 1945, 307 pp.

Lomeli Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa México, 1979, 276 pp.

- - - El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, México, 1961, Compañía Editorial Continental, 293 pp.

Ordaz Betancourt, Luz Marta, Intituto Mexicano en el Año 201, Centro de Investigaciones y Estudios Superiores en Antropología Social, México, 1967, 561 pp.

Hilón González, Arturo, Principios Actuales Comentados del Código Penal Federal relativos al Delito de Intercambios Fiscales, Ed. IAC, S.A., de C.V., México, 1981, 141 pp.

Ortiz Brejon, Antonio, Lecciones de Historia del Derecho Hispano-Indiano, Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa, S.A., México, 1967, 261 pp.

Ruon Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1965, 423 pp.

Porte Petit, Celestino. Apuntes de la Parte General del Derecho Penal. México, 1961, 268 pp.

Rivera Siles, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, México, 1964, 146 pp.

Rivera Agustín. Principios Críticos sobre el Distinguido de la Nueva España. Secretaría de Educación, México, 1922, 156 pp.

Rodríguez Lobato, Raul. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, México, 1962, 266 pp.

Saenz de Gujardo, Fernando. Revista Hacienda y Desarrollo. Madrid, 1958, 475 pp.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, México, 1964, 405 pp.

Sánchez Cortés, Alberto. El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal. Criminalista. Tomo XVI. No. 1. México, 1951, 214 pp.

Spiro García, Ruben. Principios Derecho Fiscal Argentino. Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976, 306 pp.

Villegas, Hever. Derecho Penal Tributario. Ed. Eche, Buenos Aires, Argentina, 1965, 188 pp.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos. 682 ed., Mexico, Ed. Porrúa, 1982.

Law Organica de la Administracion Publica Federal. 104 ed., Mexico, Ed. Porrúa, 1971.

Codigo Federal de procedimientos penales. 52 ed., Mexico, Ed. Delma, 1991.

Codigo penal para el Distrito Federal. 494 ed., Mexico, Ed. Porrúa, 1991.

Gongora Pimentel Genaro y Acosta Romero Miguel. Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos. 34 ed., Ed. Porrúa, Mexico, 1987, 1043 pp.

Gonzalez de la Vega, Francisco. El Codigo Penal Comentado. 34 ed., Ed. Porrúa, Mexico, 1992, 547 pp.