



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

813

29

**“EL DELITO DE DEFRAUDACION  
FISCAL”**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A .**  
**GERMAN GUSTAVO RIANDE GOMEZ**

MEXICO D. F.

DICIEMBRE 1993

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



## **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

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

#### I.- INTRODUCCION.

##### CAPITULO I

##### CONSIDERACIONES GENERALES.

#### 1.- CONCEPTO DE DELITO.

- A) Teoría totalizadora o unitaria.
- B) Teoría analítica o atomizadora.

#### 2.- LOS DELITOS FISCALES.

- A) Análisis de los delitos fiscales.
- B) Falta de una conciencia tributaria.
- C) Deficiencia en la administración tributaria.
- D) Falta de un riesgo efectivo.
- E) Régimen Jurídico vigente.

##### CAPITULO II

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

#### 1.- CONDUCTA: A).- Acción;

B).- Omisión, y

C).- Comisión por Omisión.

1.1.- Clasificación en orden a la conducta.

1.2.- Clasificación en orden al resultado.

#### 2.- AUSENCIA DE CONDUCTA.

#### 3.- TIPO Y TIPICIDAD.

- 3.1.- Elementos del tipo.
- 3.2.- Clasificación en orden al tipo.
  
- 4.- ATIPICIDAD.
  
- 5.- ANTIJURIDICIDAD.
  
- 6.- CAUSAS DE JUSTIFICACION O LICITUD.
  
- 7.- IMPUTABILIDAD.
  
- 8.- INIMPUTABILIDAD.
  
- 9.- CULPABILIDAD.
  
- 10.- INCULPABILIDAD.
  
- 11.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.
  
- 12.- AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.
  
- 13.- PUNIBILIDAD.
  
- 14.- EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

### CAPITULO III

#### FORMAS DE APARICION DEL DELITO.

- 1- ITER CRIMINIS.
  
- 2.- CONCURSO DE DELITOS.
  
- 3.- AUTORIA Y PARTICIPACION.

CONCLUSIONES.

## I.- INTRODUCCION

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

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

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

Por el contrario, "la determinación de las características generales del impuesto constituye una labor delicada. Los conocimientos en que deben de fundarse los órganos encargados de la política fiscal son la economía política, la psicología e inclusive la

filosofía política, disciplinas que no siempre brillan por sus certezas científicas. La existencia misma y la utilidad de las normas de política fiscal son frecuentemente desconocidas. Para un gran número de ciudadanos, el impuesto es un ingreso cuya forma regula libremente el Estado, y obtiene la condición de que el legislador debe, al establecerlo, escoger la modalidad menos molesta y menos vejatoria para los particulares. Este deseo es legítimo, pero no debe dominar sobre los imperativos económicos o sociales que, presentando menos atractivos a primera vista, son, sin embargo primordiales para la satisfacción de los mismos intereses particulares" (1).

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

---

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

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

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

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

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

De inmediato se nota que la fuente en que abrevia la definición es la del artículo 386, del Código Penal Federal que inspirado en el Código de 1871, establece: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indefinido". El Código Fiscal recoge los elementos torales como son el engaño o el aprovechamiento del error y en lugar de referirse a hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido, consigna la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio con perjuicio del fisco federal. Con criterio amplio de interpretación, observamos que la defraudación fiscal cabe en el fraude tipificado en el Código Penal, pues la omisión del pago total o parcial

de las contribuciones entrañaría hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del fisco equivale a alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, ahora ya se cuenta una definición más precisa (la del Código Fiscal de la Federación) en la que se da claridad a las omisiones contributivas o beneficios que pueda obtener el infractor. En la definición podemos encontrar los siguientes elementos:

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

Estimamos que el delito de defraudación fiscal viene a constituir un delito especial en base a lo estipulado en el artículo 6o, del Código Penal que preceptúa que "cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una Ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código, y en su caso, las conducentes del Libro Segundo" (4) (Primer Párrafo).

---

(3).- Cfr.-Manuel Rivera Silva. Derecho Penal Fiscal, pp.119-120, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

4.- Código Penal para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

## CAPITULO I.

### CONSIDERACIONES GENERALES.

#### 1.- CONCEPTO DE DELITO.

La doctrina para conocer el delito y su composición, ha recurrido principalmente a dos concepciones y en este apartado procederemos a su estudio; ellas son:

##### A).- Teoría totalizadora o unitaria.

Nos dice Porte Petit que "los unitarios consideran al delito como un bloque monolítico", y agrega, para esta concepción "el delito es un todo orgánico, es una especie de bloque monolítico, el cual puede presentar aspectos diversos, pero no es en algún modo fraccionable" (1). Para Pavón Vasconcelos "la llamada concepción totalizadora o unitaria ve en el delito un bloque monolítico imposible de escindir en elementos; el delito es un todo orgánico y como tal debe ser estudiado para comprender su verdadera esencia" (2). Y, por último, Bettiol enseña: La concepción unitaria del delito que surge como reacción contra aquellas corrientes que en nombre de un logicismo refinado había terminado por dividir al delito en un número más o menos importantes de elementos, puestos todos en un plano formal de investi-

---

(1).- Apuntamientos de la parte general de derecho penal.p. 241.5a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México,1980.

(2).- Manual de derecho penal mexicano. Parte general. p.159. 5A. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

gación, con lo cual la consideración del delito como un todo unitario se había ido perdiendo gradualmente.

El delito terminó por quedar dividido en varios fragmentos, sin ningún vínculo de conexión entre sí, y sobre la base de esta consideración se llegaba a una visión parcial o del todo desvinculada.

Nuestro parecer en referencia a la concepción unitaria o totalizadora, consiste en aquella posición doctrinal de estudiar al delito en su unidad, es decir, totalmente, sin desintegrarlo o descomponerlo en elementos, derivándose consecuentemente que los unitarios no hablan de elementos sino de aspectos del delito. A manera de ejemplo y para ilustrar en estudio, podría decirse que aquí el delito es visto como una esfera, donde sin desgajarla, rebanarla o escindirla, se ven los aspectos de que está compuesto.

#### B) Teoría analítica o atomizadora.

La concepción analítica ve al delito desintegrándolo en sus propios elementos, pero considerándolos en conexión íntima al existir una vinculación indisoluble entre ellas, en razón de la unidad del delito (3). Para Pavón Vasconcelos la concepción analítica o atomizadora estudia al delito a través de sus elementos constitutivos sin perder de vista la estrecha relación existente entre ellos, de manera que sin negar su unidad estima necesario su aná-

---

(3).- Porte Petit. Apuntamiento de la parte general del Derecho Penal. p.241.5a.Ed.Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

lisis mediante sus fracciones (4). Mendoza indica: " de las definiciones sustanciales tudescas y de la interesante del profesor Jiménez de Asúa, resulta que los caracteres positivos del delito son siete: acción, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, condición objetiva de punibilidad en ciertos casos y penalidad" (5).

La concepción analítica o atomizadora del estudio del delito creemos que es la que mejor responde a los principios de un Estado de Derecho Liberal y Democrático, pues supone el conocimiento del delito partiendo del análisis de sus elementos, pero sin perder de vista su unidad (unidad del delito), pues pensamos con Petrocelli "que el análisis no es la negación de la unidad sino es el medio para realizarla, y es absurdo hablar de una consideración unitaria que no tenga por base una consideración analítica". (6).

Consideramos que los elementos en que se puede dividir el delito, siguiendo a Guillermo Saucer, son los siguientes:

Conducta	Ausencia de conducta.
Tipicidad	Atipicidad
Antijuricidad	Causas de justificación
Imputabilidad	Inimputabilidad.
Culpabilidad	Inculpabilidad.

-----  
(4) Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general, pp. 159-160. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.

(5) Curso de Derecho Penal Venezolano, parte general, I.p.310.4a Ed. Caracas 1963.

(6) Porte Petit. Apuntamiento de la parte general de Derecho Penal, p.197,3a Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

Condiciones objetivas	Ausencia de condiciones objetivas.
Punibilidad	Excusas absolutorias.

Siguiendo la prelación lógica de los citados elementos del delito, realizaremos el análisis del delito de defraudación fiscal.

## 2.-LOS DELITOS FISCALES.

### A) Análisis de los Delitos Fiscales.

Los delitos fiscales forman parte de lo que se denomina "delitos especiales" haciéndose necesario en este momento aclarar previamente un Análisis de las mismas, así como determinar el significado de lo que son los delitos fiscales, este concepto es el de "fisco".

Rivera Silva sobre éste indica: "partiendo de su aceptación latina fiscus que significa cesta de mimbre, cesta que los romanos utilizaban para guardar el dinero" (7).

Este significado, llevado a nuestro tiempo, se utiliza como sinónimo de erario, o lo que es lo mismo de tesoro público, y cuya utilización es de sufragar todos los gastos públicos en beneficio de la sociedad, que es quien en realidad aporta a través del impuesto ese dinero, el cual el Estado administra por medio de sus diversos órganos creados para este fin.

---

(7) Rivera Silva Manuel, Los Delitos fiscales comentados, p.7 Editorial Botas. México, 1949.

Existiendo en ocasiones cierta resistencia por parte del contribuyente para realizar el pago del impuesto, consecuencia de diversos factores tales como:

- a) Falta de una conciencia tributaria.
- b) Deficiencia en la administración tributaria.
- c) La falta de un riesgo efectivo en contra de los-

que omiten el pago del impuesto, o se adecúan a las hipótesis previstas para la configuración - de un delito fiscal.

Los anteriores factores, no son los únicos, pero sí unos de los más importantes, que influyen en la realización de algún delito con perjuicio del fisco.

#### **B) Falta de una conciencia tributaria.**

Giorgetti comenta sobre este particular que: "indudablemente, el espíritu de una conciencia social no ha alcanzado todavía un nivel tal que induzca a los más a cumplir total y concientemente con la responsabilidad de sus deberes tributarios y por lo tanto la carencia de este estímulo contribuye positivamente a que la obligación fiscal no sea entendida como un ineludible deber hacia la colectividad" (8).

Mientras que García Domínguez indica que: "la falta de una conciencia fiscal deriva, por una parte de la falta de un verdadero sentido de colectividad y de un consecuente individualismo" (9).

---

(8).- Giorgetti, Armando, La evasión tributaria, p.162 Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina 1967.

(9).- García Domínguez, Miguel Angel, Derecho Penal

Esta formación de conciencia tributaria, como se ve, es necesaria para inducir al individuo a cumplir, por propio convencimiento, facilitando el funcionamiento del aparato administrativo, esto disminuiría, aunque no terminaría con la realización de los delitos fiscales.

En la revista del Departamento de Difusión Fiscal se hace la indicación de que: "el éxito en la formación de una conciencia tributaria dependerá en grado muy alto de la confianza que un gobierno sea capaz de inspirar al grupo social que dirige, sólo en el caso en que la actitud del gobierno en cuanto a su política de gastos sea comprendida y aceptada por la colectividad se podrá tener éxito en un esfuerzo de formación" (10).

Y como consecuencia de esa falta de conciencia tributaria, indica Alfredo Adam que: "el evasor fiscal no se da cuenta de el daño que tanto él como todos los que están en sus condición causan al país con su actitud" (11).

Con lo anterior, se muestra la importancia que existe de crear una conciencia tributaria, por medio de una administración que se preocupe por ese aspecto, con la finalidad ya señalada.

### C) Deficiencia en la Administración Tributaria.

Este segundo factor, es otro elemento que influye para el cumplimiento de la obligación tributaria, en -

(10) Revista Trimestre Fiscal. Año I Núm.2 p. 74 Julio-Septiembre, Guadalajara, Jalisco 1978.

11) Adam Adam, La fiscalización en México.p.223 Ed. U.N.A.M. México, 1986.

cuanto a esto, se indica en un artículo de la Revista Fiscal que "en cuanto el cumplimiento de la obligación sea posible con el mínimo de incomodidades para el contribuyente y con el máximo de rapidez".

"Un buen sistema de información al contribuyente, es uno de los factores que tiene influencia en el cumplimiento de la obligación tributaria y consiguientemente para reducir la evasión (12).

Ya que entre más deficiente sea la administración tributaria, habrá más tendencia a la no realización de la obligación tributaria que se tenga, por ejemplo al proporcionarse formularios complejos los cuales deben de ser llenados por el contribuyente, éste al contemplar este tipo de dificultades para su llenado, puede desalentarse y por lo tanto llegar a no cumplir con su obligación.

#### D) Falta de un riesgo efectivo.

"No basta con que el Derecho positivo señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas, es necesario que establezca por medio de normas legislativas, forma y materialmente, las sanciones que deban imponerse al que las realiza (13) y que realmente sean aplicadas, ya que la falta de ese riesgo de sufrirlas a quienes se adecúan a las hipótesis previstas en el Código Fiscal, influye de tal forma para que se cumplan o no las obligaciones fiscales.

---

(12) Revista Trimestre Fiscal. Año I núm.2 p. 8 Julio-Septiembre. Guadalajara, Jalisco. 1978.

(13) De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, p. 882. Ed. Editorial Porrúa. México, 1985.

Se indica en la revista Trimestre Fiscal: "lo único que puede inducir efectivamente a cumplir con una carga o sacrificio es el hecho de que su incumplimiento acarree como consecuencia una carga o sacrificio mayor que el que significa cumplir voluntariamente, en otras palabras, que el incumplimiento involucre un riesgo" (14).

Por tanto, ese riesgo será determinante si llega a infundir en el contribuyente la convicción de que si realiza alguna conducta en perjuicio del fisco, ésta será descubierta y por lo tanto efectivamente sancionada.

De los anteriores factores analizados, aunque no determinan el cumplimiento de la obligación tributaria por sí solas, si influyen para dicho cumplimiento, ya que si se lograra mayor conciencia tributaria, así como una mayor facilidad para cumplir con el fisco, a través de una administración que brindara esas facilidades, esto influiría positivamente en el contribuyente, y si a los anteriores factores se le agregara la existencia de un riesgo efectivo de ser descubiertos a los que infringen alguna disposición fiscal, se lograría un cumplimiento más amplio de las obligaciones tributarias.

Indica Hernández Esparza que "en la ordenanza de aduanas del 12 de junio de 1891 es donde se establecieron tres tipos de infracciones a saber: delitos, contravenciones y faltas" (15).

---

(14) Trimestre Fiscal. Año 6 núm. 24 p. 26 Abril-Junio, Julio-Septiembre. Guadalajara, Jalisco, 1985.

(15) Defraudación Fiscal, Hernández Esparza Abdon. Ed. Botas, México 1964, P.5.

Dentro de lo que son los delitos, se encontraba:

- a).- El contrabando.
- b).- El Cohecho.
- c).- Peculado.
- d).- Alteraciones de documentos oficiales.
- e).- Falsificación de documentos.
- f).- Quebrantamiento doloso de sellos.
- g).- Desobediencia y resistencia de particulares, y -
- h).- La omisión culpable.

En cuando a las contravenciones, refiere Emilio Margain que "la contravención es violación no delictual de la norma tributaria y estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición sin ánimo de causar un perjuicio económico al erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones". (16)

En las contravenciones se encontraban:

La defraudación en cuanto a el no pago de los derechos de importación de mercancías.

En lo que respecta a la defraudación, esta se sancionaba con la pérdida de la mercancía y el pago del doble del impuesto omitido.

En la "Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de Abril de 1893, se señalaban dos clases de responsabilidades las cuales eran:

---

(16) Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 2a. Ed. Editorial Universidad Potosina, México, 1969, p. 354.

- a) Por infracciones simples y;
- b) Infracciones con responsabilidad penal.

En ambos casos se encuentran diferentes organismos que sancionan a uno y otro, siendo distintos como lo señala Eduardo López B. y Acosta Romero al señalar: "la imposición de las penas o sanciones penales es propia y exclusiva de la autoridad judicial, pero la imposición de las sanciones administrativas corresponde a la administración pública." (17)

En las infracciones simples, se encontraban las violaciones cometidas por causantes, al omitir el pago de algún impuesto, encontrándose, que solamente se sancionaban administrativamente.

En cuanto a las infracciones con responsabilidad penal, se encontraban las siguientes:

- a).- Cuando los causantes llevaban doble-contabilidad y;
- b).- Los que verifiquen la defraudación -fiscal o contribuyen a ella por medio de los actos sancionados por el Código Penal.

En este último caso, se aplica la sanción administrativa, en cuanto a la infracción y la sanción penal, para el delito que hubiera servido para la realización del fraude fiscal.

---

(17).- Acosta Romero Miguel y Eduardo López Betancourt, Delitos Especiales, Edit. Porrúa, México 1989. p. 33.

Es importante señalar que aquí, todavía no se consideraba al fraude fiscal como delito, sino como una simple infracción. La figura del delito de "Defraudación Fiscal" aparece en nuestro derecho positivo, en fecha reciente.

Ya que con anterioridad a la tipificación del delito de fraude fiscal, se podía proceder contra el causante, en base a la tipificación del delito de fraude señalado en el Código Penal, ya que aquí no se exige calidad específica del quien defrauda.

El inicio de una política tendiente a reprimir con severidad, se dio en el pliego de envío al congreso del proyecto de ley de ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el C. Presidente de la República expresó que: "Las autoridades Fiscales deberá asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países a un verdadero delito." (18).

Esta política tendiente a reprimir con severidad a los delitos fiscales, indica Margarita Lomeli, es consecuencia de la "escasa capacidad de la administración para conocer con certeza y oportunidad del incumplimiento de las obligaciones fiscales". (19).

---

(18).- Hernández Esparza Abdón, La Defraudación Fiscal, la Edición, Botas, México 1964, p. 43.

(19).- Lomeli Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, la, Edición, Editorial Porrúa, México, 1979 p. 54.

Como consecuencia de este tipo de política, fue como en el año de 1947 se convocó a la "Tercera convención Nacional Fiscal" celebrada en la Ciudad de México.

Esta convención sirvió para que se hiciera una revisión en la legislación impositiva, en base a los siguientes principios:

- a).- Para que exista una hacienda-pública fuerte, es necesario-que exista confianza recíproca entre el fisco y el-causante.
- b).- La necesidad de iniciar una - política de mutuo entendi-miento entre el fisco y el -causante.
- c).- Que el fisco tenga confianza-en las declaraciones de los -causantes y elimine los pro-cedimientos de revisión e -inspección.
- d).- Unificación y simplificación-de impuestos.
- e).- El establecimiento de la pena corporal para el delito de - fraude fiscal.

En esta convención en relación a los principios expuestos, al igual que en la actualidad, se omitió la formación de conciencia tributaria, se afirma en un artículo de la revista Trimestre Fiscal que "la existencia de una conciencia tributaria, cualquiera que sea el grado que haya alcanzado, facilita el

cumplimiento de la obligación tributaria" (20).

Como consecuencia del inciso "e", fue como se expidió la "ley de defraudación impositiva en materia federal". Dicha ley tenía como principal objetivo, el elevar a la categoría de delito, con sanción penal al "fraude fiscal" cometido en los impuestos anteriores, ya que con anterioridad ya se sancionaba penalmente a los impuestos exteriores en su omisión.

Esta ley tiene la importancia de ser la primera que consideraba como delitos a ciertas conductas que con anterioridad no se sancionaban penalmente, entre ellas al "fraude fiscal".

En la Ley del 30 de diciembre de 1947, "Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal", se buscaba proteger el interés del Estado en relación a los impuestos, asimismo lograr un mejor funcionamiento de la administración pública.

Las sanciones señaladas en esta ley indica De la Garza "implicaban una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por lo tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósito intimidatorios y aflictivos" (21).

---

(20).- Trimestre Fiscal, año I, Julio-Septiembre, Guadalajara-Jalisco, Departamento de Difusión Fiscal, de México 1978, p. 73.

(21).- De la Garza Francisco Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 13a. edición, Editorial Porrúa, México 1985. P. 240.

Los motivos que tuvo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para pedir la creación de una Ley específica que contemplara delitos que implicarán perjuicio al fisco, fue porque consideraba que el tipo penal previsto en el Código Penal sobre el delito de fraude, era impreciso en relación al fraude.

Asimismo, con el fin de abarcar conductas que impliquen daños al fisco y queden fuera de lo que es fraude fiscal, Rivera Silva comenta que: "se reiteran los casos que la Ley de Defraudación Impositiva contempla como conductas delictuosas y las cuales, si bien pueden quedar fuera de los perfiles que conforman la definición de defraudación, dado el significado criminal que revisten en su dirección de eludir el pago de los impuestos deben estar sujetos a la sanción penal". (22).

#### ALGUNOS EJEMPLOS DE ESTAS CONDUCTAS.

- a).- Simular un acto jurídico que importe la omisión total o parcial del pago de impuestos.
- b).- Declarar menores ingresos o utilidades a los realmente obtenidos.
- c).- No entregar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- d).- Ocultar ante la autoridad total o parcialmente la producción sujeta a impuestos.

En este primer Código Penal en Materia Tributaria, se estipulan las siguientes penas:

---

(22).- Rivera Silva Manuel, Los Delitos Fiscales Comentados, Editorial Botas, México 1949, p. 142.

Artículo 2. "Prisión de tres a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a cincuenta mil pesos".

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intento defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión." (23).

Esta ley de defraudación impositiva en materia federal, estuvo vigente muy corto tiempo, ya que su vigencia fue solamente durante el año de 1948.

Ernesto Flores dice que: "Las disposiciones de la Ley citada se incorporan al Código Fiscal de la Federación por reformas que se hicieron en diciembre de 1948". (24)

#### E) Régimen Jurídico vigente.

En el Título IV del Código Fiscal de la Federación, Capítulo II, denominado "de las infracciones y delitos fiscales", aparece el tipo delictivo de fraude fiscal en el artículo 108, al establecer que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con -

---

(23).- Ley Penal de Defraudación impositiva, 31 de diciembre de 1947, p. 2.

(24).- Flores Zavala Ernesto, Fianzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, México 1967, p. 277.  
perjuicio del fisco Federal." (25).

perjuicio del fisco Federal."(25)

En la Ley Actual, se amplían los casos de defraudación específica, y algunos ejemplos son:

a).- Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos.

b).- Omitir enterar a las autoridades fiscales las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

c).- Se beneficie sin derecho de un subsidio fiscal.

d).- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el propósito de obtener un beneficio indebido.

e).- Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

f).- Determine pérdidas con falsedad.

(25).- Código Fiscal de la Federación, Edit. Porrúa, México 1990, p. 83.

## CAPITULO II

### ESTUDIO DOGMATICO.

Como es sabido la Dogmática jurídico Penal o Ciencia del Derecho Penal, es la ciencia que estudia las normas jurídico penales con base científica.

Siguiendo en este estudio la prelación lógica de los elementos del delito a la manera que lo hace Porte Petit, procederemos al examen de dichos requisitos del ilícito de defraudación fiscal. El método utilizado, para el examen de esta figura, es el analítico, o atomizador, pues como expresa Sainz Cantero este método "constituye una obligada consecuencia del principio de legalidad formal y responde a las exigencia de certeza y seguridad jurídica que el principio propicia, pues, como recuerda F. Mantovani, sólo individualizando los elementos constitutivos del tipo legal es posible establecer con seguridad lo que efectivamente está prohibido por la Ley y si la conducta en examen se adecúa al tipo y es punible. No resulta extraño; por ello, que el método analítico encontrara su origen en el pasado siglo por impuso de pensamiento penal liberal" (1).

Por lo anteriormente asentado, pasemos pues, a realizar el análisis del primer elemento del delito.

#### 1.- CONDUCTA.

El elemento material u objetivo del delito lo constituye la conducta o bien el hecho, según se trate-

---

(1).- Lecciones de Derecho Penal, Parte General, II.p. 224. Bosch Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

de un ilícito de mera conducta o de uno de resultado material.

Las denominaciones que ha recibido este primer escalón del edificio del crimen han sido diversas, así se le ha llamado acto, acción, hecho, conducta, acaecimiento o acontecimiento, mutación en el mundo exterior, etc". (2).

Nosotros aceptamos las denominaciones, para este primer elemento del delito, de conducta o hecho, según se trate de un delito, de conducta o hecho, según se trate de un delito formal o de mera conducta o de uno de resultado o material; pues coincidimos con porte Petit cuando expresa "que no es la conducta únicamente, como muchos señalan, sino también el hecho, elemento objetivo del delito, según la descripción del tipo", y que "un sujeto puede realizar una conducta (acción u omisión) o un hecho (conducta más resultado). En consecuencia, si el elemento objetivo del delito puede estar constituido por una conducta en el caso de un delito de mera conducta o de un hecho, si estamos frente a un delito material o de resultado, los términos adecuados son conducta o hecho, según la hipótesis que se presente. Esto nos lleva forzosamente a precisar que no se puede adoptar uno sólo de dichos términos, al referirnos al elemento objetivo o material, pus si se aceptara conducta, sería reducido y no sería apropiado para casos en que hubiera un resultado material, si se admitiera hecho, resultaría excesivo, porque comprendería además de la conducta, el-

---

(2).- Lecciones de Derecho Penal, Parte General, II.p.224. Bosch casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

resultado material, consecuencia de aquella (3).

Respecto al concepto que abordaremos en el presente trabajo, será el de hecho, toda vez que consideramos que el tipo del delito de defraudación fiscal acarrea una mutación en el mundo exterior (resultado). Consistente en la disminución del activo patrimonial que sufre el setelo pasivo.

Con relación al primer elemento del delito, que en el presente caso es un hecho, pero que tradicionalmente se le ha denominado conducta, se han elaborado tres teorías: la teoría causal o clásica, la teoría finalista de la acción y, por último, la teoría social de la acción. Nosotros en el presente trabajo nos referimos exclusivamente a la teoría clásica o causal de la "acción", más correctamente conducta.

La conducta (término genérico), consiste en una actividad voluntaria (acción) o bien en una inactividad voluntaria (omisión).

Respecto al contenido y alcance de la conducta, opinan algunos tratadistas lo siguiente:

Sainz Cantero expresa, por "conducta humana comprendemos tanto las accionesen sentido positivo (hacer algo: causar la muerte de una persona, por ejemplo), como las omisiones (no hacer algo que se espera que el sujeto realice: no prestar ayuda, pudiendo hacerlo sin riesgo del que lo presta o de otra persona)" y agrega que, "la conducta humana individual-

---

(3)-Apuntamientos de la Parte General De Derecho Penal, pp. 287 y 293-294. 5a Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

para ser relevante en derecho penal ha de ser voluntaria, lo que equivale a decir que ha de estar conducida por la voluntad" (4). Porte Petit anota. "la conducta consistente en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario culpa (5). Castellanos Tena opina, "la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito (6). Por último, Pavón Vasconcelos, indica: "la conducta consistente en el peculiar comportamiento de un hombre que se traduce exteriormente en una actividad o inactividad voluntarias. Este concepto es comprensivo de las formas en las cuales la conducta puede expresarse: acción u omisión. Conviene insistir en que la conducta consiste exclusivamente en una actividad o movimiento corporal o bien en una inactividad, una abstención, un no hacer; tanto en el actuar como el omitir, el hacer como el no hacer, tienen íntima conexión con un factor de carácter psíquico que se identifica con la voluntad de ejecutar la acción o de no realizar la actividad esperada" (7). Jiménez Huerta argumenta. "preferimos la expresión (conducta), no solamente por ser un término más adecuado para recoger en su contenido conceptual las diversas formas en que el hombre se pone en relación con el mundo exterior, sino también por reflejar mejor-

---

(4).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General II. p. 233 Bosch Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

(5).- Apuntamientos de la Parte General de derecho penal.p. 295. 5a edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

(6).- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. p. 147. 17a Edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

(7).- Manual de Derecho penal Mexicano. Parte General. p. 180. 5a Edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

el sentido y el fin que es forzoso captar en la acción o inercia del hombre para poder llegar a afirmar que integra un comportamiento típico (8). Finalmente, Carranca y Trujillo comenta, "lo primero para que el delito exista es que se produzca una conducta humana. La conducta es, así, el elemento básico del delito. Consistente en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre. Si es positivo consistirá en un movimiento corporal productor de un resultado como efecto, siendo ese resultado un cambio o un peligro de cambio en el mundo exterior, físico o psíquico. Y si es negativo, consistirá en la ausencia voluntaria del movimiento corporal esperado, lo que también, causará un resultado" (9).

Consideramos nosotros que la conducta es una hipótesis del elemento material, ya que este puede consistir en un hecho (conducta, nexo causal y resultado) o solamente en una conducta (acción y omisión), pues aceptamos la terminología adoptada por Porte, Petit. Ahora bien, si estamos de acuerdo en que el elemento material en este delito consiste en un hecho, tenemos que analizar sus elementos, en el caso ver cuál o cuales de las formas de conducta puede admitir el delito de defraudación fiscal, si únicamente puede analizarse por medio de una acción, sólo por omisión o, quizás se pueda llevar a cabo por ambas formas de conducta; además, de indagar el tipo de resultado que se produce y la realización de causalidad entre aquéllas y éste consecuentemente pasemos ha analizar lo relativo a las formas de conducta.

---

(8).- Derecho Penal Mexicano I. p. 106. 3a. Edición editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

(9).- Derecho Penal Mexicano, Parte General. p. 261, 13a Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

A).- Acción.

Respecto a la acción (forma conducta) es concebida por nosotros como toda actividad o movimiento corporal voluntarios (teorías clásica o causal) o como aquél movimiento corporal dependiente de la voluntad. Por Petit manifiesta, "la acción es una de las formas de la conducta, constituyendo por tanto una de las especies del género: "conducta", agregando, "la acción consistente en la actividad o el hacer voluntarios, dirigidos a la producción de un resultado típico o extratípico. Es por ello que ha lugar a un tipo de prohibición" (10).

Pavón Vasconcelos indica, la acción es " el movimiento corporal realizado por el sujeto en forma voluntaria" (11). En fin, Castellanos Tena expresa, que "el acto o la acción, stricto sensu, es todo un hecho humano voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación"(12).

-----  
(10).- Apuntamiento de la Parte General de Derecho penal. pp. 299-300 ta. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

(11).- Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General, p. 192, 5a. Edición, Editorial Porrúa, S.A. 1982.

(12).- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. p. 152. 17a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

Respecto a los elementos de la acción (13) se han indicado los siguientes:

- a).- Voluntad o querer.
- b).- La actividad y.
- c).- Deber jurídico de abstenerse.

a).- Voluntad o querer.-  
la voluntad constituye el elemento subjetivo de la acción, es entendida como la libre manifestación o determinación del espíritu (autodeterminación), que provoca a inervación y a movimiento o también a detención de un músculo.

b).- La actividad.- El elemento externo de la acción es la actividad o movimiento corporal, la actividad en sí no constituye la acción, pues le falta el elemento voluntad.

c).- Deber jurídico de abstenerse.- En la acción existe un deber jurídico de abstenerse, de no obrar.

#### B) La omisión.

La omisión es una actividad o inercia corporal -

---

(13).- Cfr Porte Petit Apuntamientos de la Parte General de Jiménez de Asúa. La Ley y el Delito. pp. 210-216. 12a Edición, Editorial Sudamericana. Buenos Aires. 1981. Castellanos TGená Lineamientos elementales de Derecho Penal, pp. 154-155. 17a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México, 1982. Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General, pp. 192-193. 5a. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

conducidos por la voluntad. la omisión puede ser propia o impropia.

Los elementos de la omisión simple son: (14).

- a).- Voluntad o querer.
- b).- Inactividad o no hacer.
- c).- Deber jurídico de obrar.
- d).- Resultado típico.

a).- Voluntad o no querer.-  
la voluntad en la omisión simple constituye el elemento interno o psíquico de la omisión. No incluimos la omisión culposa, pues pensamos que la culpa debe ser estudiada en el ámbito del elemento de culpabilidad.

b).- Inactividad o no hacer.-  
La inactividad o abstención voluntaria, violando una norma preceptiva imperativa, es el elemento externo de la omisión.

---

(14).- Cfr. Porte Petit. Apuntamiento de la Parte General. pp. 305-308. 5a ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980 Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General pp. 194-195. 5a Edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1982. Castellanos Tena. Lienamientos Elementales de Derecho Penal. pp. 152-153. 17a Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982. Jiménez de Asúa. La Ley y el Delito. pp. 216-217. 12a. Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1981. Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, I. pp. 106-118. 3a. edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

c) Deber jurídico de obrar, pues debe existir una flexibilidad de un actuar esperado y exigido. El deber jurídico de obrar consiste, así pues, en una acción esperada y exigida en los delitos de omisión simple, esto es, debe estar contenida en una norma penal o sea estar tipificada.

d).- Resultado Típico.- El resultado típico en la omisión simple es únicamente típico y no material, ya que se consuma el delito, al no cumplirse con el deber jurídico ordenado por la norma penal.

A modo de recordatorio, brevemente mencionaremos los elementos de la forma de conducta omisiva impropia.

"Existe un delito de resultado material por omisión, cuando se produce un resultado típico y material por un no hacer voluntario o no voluntario (culpa), violando una norma preceptiva (penal o de otra rama del derecho ) y una norma prohibitiva" (15), o como se dice Bettiol, son "aquellos delitos en los cuales el resultado en consecuencia de una omisión" (16).

---

(15).- Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal . p. 311 5 a. edición Editorial Porrúa. S.A. México, 1980.

(16).- Derecho penal. Parte General. p. 214. Editorial Temis, Bogotá, 1965.

C) La comisión por omisión.

Los elementos de la comisión por omisión son (17):

- a).- Una voluntad o querer.
- b).- Inactividad o no hacer.
- c).- Deber de obrar (una acción esperada y exigida) y deber de abstenerse.
- d).- Resultados típico y material.

a) El elemento interno o psíquico de la comisión por omisión es la voluntad o querer.

b).- la inactividad constituye el elemento objetivo, pues no se realiza lo que se debe hacer.

c).- Se debe de violar una norma preceptiva, pues no se realiza la actividad esperada y exigida, y una norma prohibitiva, ya que no se evita el resultado producido.

Entrando al análisis del delito de defraudación fiscal, es indudable que como está redactado en la ley (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) es difícil encuadrarlo exclusivamente en una sola forma de conducta, ya sea acción, omisión, o comisión por omisión.

---

(17).- Cfr. Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. p. 312. 5a. Edición Editorial Porrúa, S.A. México 1980. Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General pp. 195-198. 5a Edición. Editorial Porrúa, México, 1982. Castellanos Tena.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. pp. 155-156. 17a. edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

O sea, consideramos que se trata de un delito de conducta plural, cuya conuinación puede ser acción y de omisión, unicamente de acción de doble omisión y de sólo comisión por omisión.

Las hipótesis de conducta en el delito de defraudación fiscal, relacionándola con los medios son:

a).- Engañar (acción) para omitir (omisión) totalmente el pago de alguna contribución.

b).- Engañar (acción) para omitir (omisión) parcialmente el pago de alguna contribución.

c).- Engañar (acción para obtener un beneficio indebido).

d).- Aprovechamiento de errores (omisión) para omitir (omisión) totalmente el pago de alguna contribución.

e).- Aprovechamiento de errores (omisión) para omitir (omisión) parcialmente el pago de alguna contribución.

f).- Aprovechamiento de errores (omisión) para obtener un beneficio indebido.

Respecto a los delitos de conducta plural, importantes destacar que en relación a los mixtos de acción y omisión, nos dice Pannain que son aquellos "en que la conducta omisora está constituida de acción positiva y de omisión, ambas cooperantes a la producción del resultado, pudiéndose hablar de delito mixto de acción y de omisión, sólo cuando en la ley misma quien describe en el modelo legal un

comportamiento activo y uno omisivo como esenciales para la producción del resultado" (18).

d).- El resultado es típico y material en forma conjunta y en caso de que faltare el segundo, podría existir una omisión simple si se dan los restantes elementos de la misma.

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

El estudio del delito en orden a la conducta atiende a la actividad o inactividad y al número de actos, en que se pueda llevar a cabo la acción.

La doctrina (19) para realizar el estudio del delito en orden a la conducta los divide en delitos de acción, de omisión mediante acción, mixtos de acción y omisión, delitos sin conducta, de sospecha, de posición o de comportamiento, omisión de resultados, doblemente omisivos, unisubsistentes y plurisubsistente y habituales.

Nosotros no vamos a entrar al estudio de cada una de las clasificaciones que se hacen respecto del delito en orden a la conducta, sino sólo tomaremos las que pensamos se admiten por el tipo de estudio.

---

(18).- Porte Petit, en el Libro Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Parte General, pp 292. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

(19).- Cfr Porte Petit. Apuntamiento de la Parte General de Derecho penal. pp. 371 a 378. 5a Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980. Programa de la Parte General de Derecho penal pp. 206-212. U.N.A.M. 1958, Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano Parte General pp. 223 a 228. 5a. Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

Clasificando el delito de defraudación fiscal en orden a la conducta, lo consideramos como un delito:

- a).- De acción.
- b).- Unisubsistente.
- c).- Plurisubsistente.
- d).- De comisión por omisión, y,
- e).- De conducta plural.

## 1.2. Clasificación en orden al resultado.

Los tratadistas en Derecho penal también clasifican al delito en orden al resultado, quedando que el delito así dividido puede ser instantáneo, con efectos permanentes, permanente, necesariamente permanente, eventualmente permanente, de simple conducta o formal, de resultado o material de daño y de peligro" (20).

Al igual que lo hicimos cuando estudiamos la clasificación en orden a la conducta del Delito de defraudación fiscal, sólo procederemos a clasificar a dicho ilícito en estudio en orden al resultado, dejando las clasificaciones que no sean conducentes para que sean, consultados en la bibliografía proporcionada.

---

(20).- Cfr Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano, pp. 228 a 237 . 5a Edición Editorial Porrúa, S. A. México, 1982. Porte Petit. Programa de la parte General del Derecho Penal. p. 212 a 229, la Edición U.N.A.M. México, 1958; Apuntamiento de la Parte General de Derecho penal pp. 379-396 5a. edic. Edit. Porrúa, S. A. México, 1980.

Consideramos que el Delito de defraudación fiscal, en orden al resultado, es un delito:

- a).- Instantáneo.
- b).- De resultado o material.
- c).- De daño o lesión.

a).- Respecto al delito instantáneo, existen dos teorías que pretenden descubrir su esencia, una fundándose en la instantaneidad de la consumación, la otra, basándose en la naturaleza del bien jurídico protegido.

En relación a la teoría de la instantaneidad de la consumación se sostiene que lo que determina la misma es la imposibilidad de la perdurabilidad de la consumación.

Por otra parte, la teoría que funda la instantaneidad del delito en la naturaleza del bien jurídico protegido, hace consistir dicha tesis en que el delito instantáneo es aquél que tiene como objeto jurídico bienes destructibles y será delito permanente el que sólo comprima el objeto jurídico, pero no lo destruya,

La teoría que consideramos correcta, es la que funda la instantaneidad del delito en la perdurabilidad o no de la consumación; principio recogido por nuestro ordenamiento punitivo en el artículo 7o., disponiéndose en su fracción I, que el delito es "instantáneo" cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos, texto que constituye es un paso de trascendental importancia para cuestiones de interesante relevancia, como las relativas a la competencia, la autoría y participación,

el consentimiento del ofendido, la querrela y la prescripción.

Ahora bien, por lo que se refiere al tipo de defraudación fiscal, consideramos que este es instantáneo, pues tan pronto omite el pago total o parcialmente de alguna contribución o se obtiene un beneficio indebido, ya por medio del engaño, o bien por el aprovechamiento del error, se agota su consumación, es decir, termina, se acaba.

b).- El delito de defraudación fiscal es un delito de resultado o material, en virtud de que como ya mencionamos líneas arriba, se requiere de un resultado típico material, de un mutamiento en el mundo exterior, de carácter económico traducido en una disminución en el activo patrimonial del sujeto pasivo.

c) Es un delito de daño en razón de que se lesiona el bien protegido por el ilícito en estudio, pues si ya hemos visto el tipo que analizamos tiene como bien jurídico tutelado el patrimonio del fisco federal cuyo titular indiscutible es el Estado (sujeto pasivo), es lógico concluir que se daña este bien jurídico.

## RESULTADO

Una vez analizada la conducta, como hemos advertido se hace menester entrar al estudio del resultado que produce el delito de defraudación fiscal.

Existe resultado material, cuando se produce una mutación en el mundo exterior de naturaleza física, anatómica, fisiológica, psíquica, o económica, descrita

por el tipo (21).

El resultado en el delito de defraudación fiscal consiste en una imitación en el mundo exterior, pero de carácter económico, ya que debe existir en perjuicio al fisco federal, al haberse omitido entera la contribución (total o parcialmente) o al obtener el beneficio indebido.

Nexo causal.

La relación causal consiste en un nexo entre un elemento del propio hecho (conducta y una consecuencia de la misma (resultado material)), que viene a ser igualmente un elemento del hecho.

Existe nexo causal cuando suprimiendo una de las condiciones no se produce el resultado (teoría de la equivalencia de las condiciones).

Ahora bien, si es que admitimos que el delito de defraudación fiscal es uno de resultado material, entonces será menester que el intérprete en todos los casos compruebe la relación de causalidad.

## 2.- Ausencia de conducta.

La ausencia de conducta es el aspecto negativo del elemento material. Existirá ausencia de conducta cuando la actividad o inactividad desplegada por el sujeto sean involuntarias.

Cuando hablamos de la conducta establecimos como requisito fundamental para existencia de la misma, que se tratara de un comportamiento voluntario, es decir, no debía existir solamente la actividad o inactividad, separadas de la voluntad, porque entonces la lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos producida de esa manera semejaría a puros y simples fenómenos causales como los producidos por la naturaleza o por el comportamiento de los animales y, por tal motivo, no se le podría reprochar a un individuo tal causación de resultados, si ni siquiera fueron requeridos por el propio agente. Lo mismo sucede cuando se habla de que existiendo la voluntad y faltando el elemento objetivo de la conducta, esto es, la actividad o inactividad, pues se diría para tales casos que el pensamiento no delinque. Del mismo parecer es Pavón Vasconceles cuando nos dice que por ausencia de conducta debemos entender "cuando la acción u omisión son involuntarias o para decirlo con más propiedad, cuando el movimiento corporal o la inactividad no puede atribuirse al sujeto, no son (suyos) por faltar en ellos la voluntad" (22).

Petit manifiesta que la ausencia de conducta, es decir, "el aspecto negativo entraña la actividad o la inactividad no voluntarias" (23).

Doctrinalmente las hipótesis que se mencionan como causas o tipos de ausencia de conducta son:

---

(22).- Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. p. 248. 5a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982.

(23).- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. p. 405. 5a Edición Editorial Porrúa, S. A. México, 1980.

a).- Fuerza física irresistible.- La fuerza física irresistible o bis absoluta, se da "cuando el sujeto realiza un hacer o un no hacer por violencia física humana e irresistible (24), de tal manera que el individuo realice un hacer o un no hacer, que no quería ejecutar. Pavón Vasconcelos respecto a la fuerza física nos dice "el sujeto productor de la última condición en el proceso material de la causalidad, pone a contribución en la verificación del resultado su movimiento corporal o su inactividad, es decir, su actuación física pero no su voluntad, actúa involuntariamente impulsado por una fuerza exterior, de carácter físico, dimanante de otro, cuya superioridad manifiesta le impide resistirla" y agrega, "la bis absoluta o fuerza irresistible supone, por tanto, ausencia del coeficiente psíquico (voluntad) en la actividad o inactividad, de manera que la expresión puramente física de la conducta no puede integrar por sí una acción o una omisión relevantes para el Derecho; quien actúa o deja actuar se convierte en instrumento de una voluntad ajena en movimiento a través de una fuerza física a la cual el constreñido no ha podido materialmente oponerse" (25). Castellanos Tena argumenta, "la conducta desarrollada como consecuencia de una violencia irresistible, no es una acción humana en el sentido valorativo del Derecho, por no existir la manifestación de voluntad" (26).

---

(24).- Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. p. 406. 5a. edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1930.

(25).- Manual de Derecho penal Mexicano, Parte General, p. 249. 5a. edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

(26).- Lineamientos elementales de Derecho Penal.- Parte General p. 162. 17a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

Finalmente Zainz Cantero nos dice, "en los casos de fuerza irresistible la conducta corporal externa se produce de modo mecánico, debido a que una fuerza física exterior, a la que el sujeto materialmente no puede resistir, anula totalmente la voluntad de actuación (acción) o de no actuación (omisión)" (27).

b).- Fuerza Mayor.- "la bis mayor es una hipótesis de ausencia de conducta, debiéndose entender por la misma, cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad por una fuerza física irresistible, subhumana". Pavón Vasconcelos es de parecer que "en la fuerza mayor se presenta similar fenómeno al de la bis absoluta: actividad o inactividad involuntarias por actuación sobre el cuerpo del sujeto, de una fuerza exterior a él de carácter irresistible, originada por la naturaleza o en seres irracionales. La involuntariedad del actuar al impulso de esa fuerza exterior irresistible impide la integración de la conducta y por ello la fuerza mayor (bis mayor), como la bis absoluta, conforman casos de inexistencia del delito por ausencia de conducta "(28). Para nosotros la fuerza mayor es aquella que materialmente incide sobre el sujeto haciendo que éste realice una actividad o una inactividad sin voluntad.

---

(27).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General, II. p. 283. Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

(28).- Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. pp. 251-252. 5a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982. Cfr. Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho Penal. p. 163.- 17a Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

c).- Movimientos reflejos.- Los movimientos reflejos constituyen el aspecto negativo de la conducta, es decir, no hay una forma de ésta: acción, porque falta la voluntad. Sin embargo, puede suceder que, a pesar de hallarnos frente a un movimiento reflejo, exista culpabilidad por parte de sujeto, en su segunda forma o especie, por haber previsto el resultado con la esperanza de que no se realizaría o bien que no lo previó, debiendo haberlo previsto, pudiéndose presentar tanto la culpa con representación como sin representación (29). Sainz Cantero respecto a los movimientos reflejos nos dice, "las conductas producidas por reacciones corporales, totalmente mecánicas, sin participación alguna de la voluntad (los llamados movimientos reflejos). Esto ocurre en los supuestos en que se realiza una conducta externa, lesiva de bienes jurídicamente protegidos, que se deben a conclusiones o movimientos instintivos realizados en un momento de sobresalto. En ellos un estímulo, subcorticalmente y sin intervención de la voluntad, pasa de un centro sensorio a un centro motor y produce el movimiento" (30).

---

(29).- Cfr. Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. p. 417. 5a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1980. Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. p. 257. 5a. ed. Editorial Porrúa, S.A. Mexicano, 1982, agregando que "en los actos reflejos hay, como en las demás situaciones examinadas, movimientos corporales más no la voluntad necesaria para integrar una conducta". Op. Cit. p. 257 Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho Penal, parte General. p. 162. 17a Ed.editorial Porrúa, S.A. México., 1982.

(30).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General, II.p. 287, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1982.

d).- Movimientos fisiológicos.- igualmente producirse un resultado a causa de un movimiento fisiológico, originándose un aspecto negativo de la conducta por ausencia de voluntad.

e).- Por lo que respecta al sueño, sonambulismo e hipnotismo existe discusión si verdaderamente constituyen auténticas causas de ausencia de conducta o de inimputabilidad (31).

Nuestro Código Penal regula la ausencia de conducta en la fracción I, del artículo 15, estableciendo que es causa excluyente de responsabilidad penal, incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias, fórmula inmejorable y que regula exhaustivamente todo el aspecto negativo de la conducta, quedando comprendidas en ella, genéricamente las hipótesis que se conocen de ausencia de conducta, ya que lo característica de todas ellas es la ausencia de la voluntad.

#### TIPO Y TIPICIDAD

Los conceptos de tipicidad (elemento del delito) y (tipo presupuesto de la tipicidad), deben de limitarse de manera precisa, en virtud de que en ocasiones se les llega a confundir.

---

(31).- Cfr. Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. pp. 417 a 420 5a.ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980. Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho penal Mexicano. Parte General. pp. 282 a 288. II Bosch, Casa Editorial Barcelona 1982, Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho Penal p. 164. 17a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

Se le ha considerado a la tipicidad como una de los requisitos que da vida a uno de los principios fundamentales del derecho penal democrático: nos referimos al principio de positividad, se reserva, de legalidad, de concentración legislativa o de predominio exclusivo de la ley.

La gravedad de los medios para el Estado emplea...'

La gravedad de los medios que el Estado emplea en la represión del delito, la drástica intervención en los derechos más elementales y, por eso mismo, fundamentales de las personas, el carácter de "ultima ratio" (32) que esta intervención tiene, impone necesariamente la búsqueda de un principio que postule el poder punitivo estatal y confine su aplicación dentro de límites que excluyan toda arbitrariedad y exceso por parte de quienes ostentan o ejercen ese po-

---

(32).- Cfr. Novoa Monreal, quien nos dice que "por ser el Derecho Penal la última ratio en el obediencia de las normas de conducta social y llevar consigo la más severa reacción que es posible concebir dentro de la función coactiva del Estado, se conecta directamente con los extremos dentro de sus características propias: por una parte sólo entra en acción cuando la perturbación del orden social alcanza un grado considerable; por otra, las medidas que emplean afectan gravemente la libertad del perturbador y hasta su vida, comprometiendo así valores suyos que se tienen por derechos fundamentales de la persona humana. "La evolución del Derecho penal en el presente siglo". Publicado en el Libro LXXV años de evolución jurídica en el mundo. Vol. I. p. 95 Universidad Nacional

der punitivo. Este principio conocido tradicionalmente con el nombre de "principio de legalidad", constituye una garantía de seguridad en un Estado democrático liberal respetuoso de los derechos del ciudadano, pues mediante esta máxima el individuo sabe lo que es lícito de lo que no lo es, así como las consecuencias jurídicas que su comisión acarrea.

Nos dice Sainz Cantero: "el principio de legalidad (Nullum crimen, nulla poena sine lege) encuentra esta formulación: ningún hecho puede ser considerado como delito sin que ninguna ley anterior a su perpetración lo haya considerado como tal (nullum crimen sine previa lege) (33). Su envoltura latina se debe a Feuerbach quien lo enunció en su teoría de la coacción psicológica, en cuanto que para que a la pena le sea posible cumplir la función de coacción psíquicamente sobre los ciudadanos, es preciso que el delito y la pena aparezcan claramente descritos en la Ley. La idea que constituyen el núcleo de principio de legalidad no encuentra su origen en el autor citado sino que es el fruto de una larga y apasionada evolución, donde se ha enfrentado, en lucha cruenta, con la arbitrariedad de los abusos del poder". Para Muñoz Conde, el "principio de legalidad" establece en la intervención punitiva estatal, tanto el configurar el delito como el de terminar, aplicar y ejecutar sus consecuencias, debe estar regido por el "imperio de la Ley, entendida ésta como expresión de la "voluntad general". Y puesto que se refiere a la intervención del poder punitivo estatal-

---

(33).- Lecciones de Derecho Penal, parte general, I. Introducción. pp. 38-39 Bosch Casa Editorial Barcelona, 1979.

se le puede llamar principio de intervención legalizada (34). Rodríguez Mourullo dice respecto al principio de legalidad, que éste consiste en que ningún hecho puede considerarse delito si una ley no lo ha declarado así con anterioridad a su perpetración, ni puede imponerse pena alguna que no estuviese previamente establecida por la ley: Nullum crimen, nulla poena sine previa lege (35). Para nosotros el nullum crimen, nulla poena sine previa lege, significa el rechazo a considerar como delito toda conducta que no esté previamente establecida como tal por una ley anterior al hecho cometido y que sus consecuencias jurídicas -penas o medidas- igualmente deben establecerse previamente a la conducta realizada.

En conclusión, nuestro Derecho Penal está regido por el principio de legalidad, el cual en esta materia de vida a la que conocemos como "tipo". Nuestra idea en referencia al tipo es en el sentido de que éste constituye la descripción que hace el legislador respecto a una conducta o hecho que se consideran materialmente antijurídicos y que con el establecimiento de un mandato (norma preceptiva) o una prohibición (norma prohibitiva) se le erige en formalmente antijurídica.

---

(34).- introducción al Derecho penal. p. 80. Bosch, casa Editorial, S.A. Barcelona, 1975.

(35).- Derecho Penal, parte general, pp. 49-50. Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1978.

Algunos autores expresan su parecer respecto al concepto de tipo penal, así Rodríguez Mourullo expresa "entendemos entonces por tipo el conjunto de características de la acción prohibida que fundamentan su antijuridicidad" (36). Wessels comenta, el tipo propiamente dicho, "se agota en la descripción de las características que dan al delito de que se trate su individualidad y su contenido típico de injusto" (37). Campos opina: "1) Todo tipo penal es la descripción de una conducta punible. 2) contiene necesariamente un injusto al que caracteriza, o bien una norma prohibitiva en la trastienda del mismo (según sea la conducta detallada comisiva u omisiva, es decir una hacer o un no hacer). 3) en todo tipo penal se distingue un aspecto subjetivo, que contiene el dolo o la culpa y a veces, otros aspectos subjetivos diversos del dolo, que como ya adelantamos, incluye el número del verbo, y los elementos objetivos y normativos. 4) hay que tener en cuenta también que, como se trata de proceder humanos en el medio que los circunda, éstos lo alteran, o sea que cada movimiento voluntario del hombre, al igual que cualquier fenómeno de la dinámica produce un resultado, y éste sea captado en algún tipo penal como daño o amenaza de un bien jurídico, determinará la descripción de un delito de lesión o de peligro, o quizá porque no de una pura actividad valiosa que es también resultado en el sentido amplio e integral de la palabra" (38), Sainz Cantero observa, "puede definirse el tipo como el conjunto de las características de la -

---

(36).- Derecho Penal parte general. pp. 232-240. ed. Civitas, S.A. Madrid, 1978.

(37).- Derecho Penal, parte general. p. 38. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980.

(38).- Derecho Penal. Libro de estudio de la parte general. pp. 102-103. Abeleo-Perrot. Buenos Aires, 1980

acción prohibida que fundamentan su antijuridicidad" (39). Jiménez de Asúa nos dice, "el tipo legal es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la Ley como delito" (40). Pavón Vasconcelos enseña, el tipo legal "es la descripción concreta hecha por la Ley de una conducta a la que en ocasiones se suma el resultado, reputada como delictuosa al concretarse a ella a una sanción penal" (41). Castellanos Tena explica "el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de toda una conducta en los preceptos penales" (42). Baumann considera, "el tipo de una ley consiste en una serie de características típicas (o circunstancias del hecho)" (43). Finalmente Porte Petit nos dice "el concepto que se dé del tipo, debe ser en el sentido que es una conducta o hecho descritas por la norma o en ocasiones, esa mera descripción objetiva, contenido además según el caso elementos normativos o subjetivos o ambos" (44).

(39).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General. II p.292. Bosch, casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

(40).- La Ley y el delito. p. 232. Ed. Sudamericana. 12a. Editorial. Buenos Aires, 1981.

(41).- Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general, p. 265. 5a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.

(42).- Lineamientos elementales de Derecho Penal. p. 165-17a. ed. Ed. Porrúa, S.A. 1982.

(43).- Derecho Penal. Conceptos fundamentales y sistema. p. 78. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981.

(44).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal. pp. 423-424. 5a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

En otro orden de ideas, el tipo como ya hemos expresado, es distinto de la tipicidad, por lo que pasaremos a transcribir algunos comentarios de distinguidos tratadistas. Así, Pavón Vasconcelos opina, tipicidad es "la adecuación de la conducta o del derecho a la hipótesis legislativa" (45). Castellanos Tena indica, "la tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la acuñación de un hecho a la hipótesis legislativa" (46). Jiménez de Asúa argumenta, "la descripción legal desprovista de carácter valorativo según el creador de la teoría, es lo que constituye la tipicidad" (47). Sainz Cantero nos dice, "la tipicidad es la exigida correspondencia entre el hecho real y tipo penal. De la acción que se adecúa a un tipo penal (esto es: que es subsumible en un tipo penal) decimos que es una acción típica" (48). Y finalmente para Rodríguez Mourullo "la tipicidad como elemento esencial de la acción punible no es sino el precipitado técnico de la vigencia del principio de legalidad" (49).

El tipo de defraudación fiscal está reglamentado de la siguiente manera:

---

(45).- Manual de Derecho Penal Mexicano parte general. p. 238. 5a. Ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

(46).- Lineamientos elementales de Derecho penal. p. 166. 17a. Ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

(47).- La ley y el delito. p. 235. 12a. ed. Ed. Sudamericana, Buenos Aires. 1981.

(48).- Lecciones de Derecho penal. Parte General II. p. 292. Bosch, Casa Editorial, S. A. Barcelona, 1982.

(49).- Derecho Penal, parte general, p.238. Ed. Civitas, S. A. Madrid, 1978.

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

### Elementos del Tipo

En la estructura de los tipos, el legislador dispone, cuando quiere circunscribir la conducta y las calidades del autor, o bien el tipo de resultados prohibido, de varios caminos. El legislador para determinar los tipos puede emplear simples elementos descriptivos, o agregar a éstos, elementos normativos y subjetivos.

Los elementos del tipo, por tanto, pueden ser por naturaleza objetiva o subjetiva. Dentro de los objetivos tenemos a los elementos descriptivos y a los normativos; éstos últimos necesitados de una valoración jurídica o cultural y los elementos subjetivos, los componen los llamados elementos subjetivos de lo injusto.

Wessels afirma, "dentro del tipo de lo injusto hay que hacer una distinción entre características del tipo descriptivas y normativas, objetivas y subjetivas" y agrega: "características descriptivas son las que expresan precisamente con una simple descripción, lo que pertenece concretamente a la prohibición o al precepto típico. Se habla de características normativas (que necesitan ser llamadas de valor) cuando se trata de circunstancias de hecho que sólo pueden expresarse dentro del presupuesto lógico de una norma y que el

juez puede comprobar recurriendo exclusivamente a un juicio complementario de valor. Por características objetivas (externas) del tipo se entienden las circunstancias que determinan la manifestación externa del hecho; pueden ser descriptivas o normativas, referirse al hecho o al autor.

Características subjetivas (internas) del tipo son las circunstancias que corresponden al ámbito psíquico y al mundo de representación del autor"(50). Rodríguez Mourullo expresa, "el tipo puede contener, como hemos visto, elementos de diversa naturaleza. En principio, cabe hablar de elementos típicos descriptivos, que exigen al juez una simple comprobación del hecho y elementos típicos normativos, que implican una valoración por parte del juez" y agrega, "los elementos típicos descriptivos pueden ser, a su vez, objetivos y subjetivos según se refieren a datos del mundo externo o a proceso que discurren en el mundo anímico del sujeto activo o de otra persona" y por último anota "se admite hoy pacíficamente que determinados tipos de delitos contienen elementos subjetivos, de suerte, que lo que por regla general pertenecen al ámbito de la culpabilidad resulta anticipada en ellos el marco de la tipicidad. La presencia o ausencia de tales elementos subjetivos determinan la tipicidad o atipicidad de la acción" (51).

---

(50).- Derecho penal. parte General. pp. 42-44. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980.

(51).- Derecho pena, parte general. pp. 253-254. Ed. Civitas, S. A. Madrid, 1978.

(52).- Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal. 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1980.

Porte Petit señala como elementos típicos los siguiente: (52)

a) el presupuesto de la conducta o hecho, forma parte del tipo originando su ausencia una atipicidad. Estos presupuestos del delito, como ya sabemos pueden ser de naturaleza jurídica o material.

b).- objeto jurídico, el bien jurídico tutelado por la norma es también un elemento del tipo y es precisamente el valor que protege la norma penal.

c) objeto material, el objeto material es la persona o cosa en la cual recae la conducta antijurídica del sujeto activo del delito.

d).- Modalidades de la conducta: 1) referencias temporales; 2) referencias espaciales; 3) referencias de cualquier otra índole; 4) exigencias en cuanto a los medios.

e).- elementos normativos de valoración jurídica o cultural.

f).- elementos subjetivos de lo injusto.

g).- calidad en referencia al sujeto activo: 1) en cuanto a la calidad y 2) en cuanto al número.

h) calidad en referencia al sujeto pasivo: 1) en cuanto a la calidad y 2) en cuanto al número.

Los elementos típicos que acabamos de señalar pueden ser descriptivos o normativos.

En los primeros el legislador realiza la mera descripción de una persona, cosa o característica subjetiva, de tal modo que su existencia o ausencia en el caso real puede ser constatada por el intérprete, sin necesidad de hacer valoración alguna, mediante una simple comprobación del hecho. Basta la sola actividad del conocimiento.

Elementos normativos son aquellos de tal forma expresados que su constatación sólo puede ser realizada por el intérprete mediante una valoración especial de la concreta situación de hecho. No basta pues, la mera actividad del conocimiento para comprobar su existencia, debe emitir sobre ellos un juicio de valoración.

Los elementos normativos pueden ser de dos clases: elementos normativos con valoración jurídica, que son aquellos en que el proceso valorativo del intérprete ha de hacerse con arreglo a determinadas normas y concepciones ético-sociales no pertenecientes a la esfera del derecho.

La señalada clasificación de Porte Petit respecto de los elementos del tipo nos parece la más didáctica y ventajosa, por ello la seguiremos al realizar el análisis del delito en estudio.

Los elementos típicos del delito en estudio son los siguientes:

1.- Presupuestos del delito.

En los últimos semestres el Dr. Celestino Porte Petit impartiendo cátedra en la Facultad de Derecho en la Universidad Nacional Autónoma de México, se mostroó

partidario en afirmar sólo la existencia de los presupuestos de la conducta o hecho. La finalidad de tal proceder, fue que los presupuestos del delito sino se dan impide que nazca el hecho ilícito.

Consideramos acertada la modificación hecha a la teoría de los presupuestos al considerar sólo la existencia de los presupuestos del delito, concibiéndolos como aquellos antecedentes jurídicos o materiales previos y necesarios a la realización de la figura delictiva. Su inexistencia acarrea la imposibilidad de que se configure el delito.

El estudio de los presupuestos como elementos típicos es en razón de que el tipo los contiene y por tal motivo su análisis debe ser hecho a ese nivel.

El delito de defraudación fiscal contiene como presupuesto el hecho de que debe existir una relación entre los sujetos, donde el activo sea contribuyente del pasivo (Estado), es decir, tenga obligación de tributar a éste en razón de cualquier situación o supuesto jurídico en que pueda surgir tal obligación.

## 2.- Bien jurídico o tutelado.

Con relación al bien jurídico se ha dicho, que cabe distinguirlos "en bienes individuales y bienes de la colectividad; en bienes disponibles y en bienes no disponibles. Es meta de la parte especial, determinar el bien jurídico que protege cada tipo de particular, sin desconocer que algunos tipos protegen no uno sino varios bienes, los cuales pueden tener igual o valor superior, ocupando por consiguiente el primer lugar o preferencia y sirviendo de base para la respectiva clasificación de delitos así como la interpretación de

la ley penal. Debemos entender por bien jurídico tutelado el valor protegido por la ley penal" (53).

Sainz Cantero expresa, el bien jurídico que en definitiva el tipo trata de tutelar (el objeto de protección u objeto jurídico) no aparece expresamente referido en la formulación generalmente, pero da sentido a toda la estructura de modo que el intérprete puede descubrirlos mediante un somero análisis del tipo, y agrega "objeto jurídico del delito es el bien que está protegido por el derecho, lo que la norma, mediante la amenaza de la pena, tiende a tutelar de posibles agresiones"(54). Rodríguez Mourullo anota, "los bienes jurídicos, si bien residen objetivamente como cualidades irreales en las cosas, no pertenecen a la realidad naturalística y no se identifica con la modificación del mundo exterior, que puede servirle de substrato", y más adelante agrega, "entendemos por bien jurídico todo aquello que desde el punto de vista del orden social, aparece como valor positivo y precisamente por ello goza de la protección del derecho" (55).

Para nosotros el bien jurídico es un valor fundamental del individuo o de la colectividad, o del estado, necesitado de protección y útil para seguir manteniendo la paz social y hacer más armónica la convivencia entre los individuos que integran la sociedad.

---

(53).- Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal. pp. 442-443. 5a. Ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1980.

(54).- Lecciones de Derecho penal, parte general, II. pp. 252 y 303. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1982.

(55).- Derecho Penal, parte general pp. 271 y 276. Ed. Civitas, S. A. Madrid, 1978.

El bien jurídico que se tutela en el delito en estudio es el activo patrimonial del sujeto pasivo (Estado), pues es claro que cuando el sujeto activo omite total o parcialmente el pago de alguna contribución se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, con dicho comportamiento se lesiona dicho interés jurídico.

### 3.- Objeto material.

Rodríguez Mourullo sostiene, "objeto de la acción, también llamado objeto material, es la persona (objeto material personal) o cosa (objeto material real) sobre la que incide la acción descrita en el tipo", y agrega, "objeto material y sujeto pasivo, aunque en el plano conceptual son siempre susceptibles de distinción, no siempre deben coincidir de hecho" (56).

Jiménez de Asúa anota, "a un determinado objeto aluden ciertos tipos de los Códigos" cosas destinadas al culto, cadáver, el objeto mueble en el hurto, etc" (57). Para Castellanos Tena, el objeto material, "es aquél sobre el cual recae la acción del sujeto activo" (58). Sainz Cantero enseña, "objeto material del delito o de la acción -como hoy se prefiera decir por un sector de la doctrina- es la persona o cosa sobre la -

---

(56).- Derecho Penal, parte general. p. 275. Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1978.

(57).- La Ley y el delito. p. 254. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

(58).- Lineamientos elementales de derecho penal, parte general. p. 173. 17a. ed. Editorial Porrúa, México,

que recae la acción del delito, la conducta del sujeto activo de la acción. Pueden ser objeto material la persona, individual, jurídica, los animales y las cosas inanimadas" (59). Márquez Piñero observa, que la descripción objetiva puede tener como núcleo "al objeto, con referencia concreta al objeto material, el artículo 367, por ejemplo, habla de la cosa ajena mueble en el robo en tanto que el artículo 395 exige que el inmueble sea ajeno en el despojo: (60). Finalmente Favón Vasconcelos se refiere al objeto material, en el sentido de que es "sobre el cual recae la conducta, es decir al objeto material o corporal de la acción. Las referencias al objeto en los tipos penales son frecuentes: sellos, marcas, punzones, cuños, troqueles, títulos al portador y documentos de crédito (artículos 234 y 238, República Mexicana, Gobierno, altos funcionarios, etc. (artículos 123 y 133), mujer (artículo 267), mujer menor de 18 años (artículo 262), cosa ajena mueble (artículo 367), inmueble ajeno (artículo 395), etc. " (61).

Consideramos al objeto material como la persona o cosa sobre la cual recae la conducta del sujeto activo del delito. Existen ocasiones en que el objeto material coincide con el sujeto pasivo, pero esto no sucede siempre.

---

(59).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General, II. p. 251. Bosch, Casa Editorial. Barcelona, 1982.

(60).- Derecho Penal parte general, p. 219. Ed. Trillas, México, 1986.

(61).- Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general. p. 272. 5a. Edición Editorial. Porrúa, S. A. México, 1982.

Ahora bien, en el delito de defraudación fiscal, el objeto material es la cosa (contribución o beneficio indebido) sobre la cual el sujeto ejecuta su conducta al omitir hacer su pago u obtener el beneficio indebido ya sea engañando o aprovechándose del error del sujeto de la acción.

#### 4.- Modalidades de la conducta.

Por lo que se refiere a las modalidades de la conducta, el ilícito que comentamos no contiene referencias temporales, ya que puede llevarse a cabo en cualquier tiempo; tampoco necesita referencias espaciales, puesto que se puede cometer el delito en cualquier lugar.

Tocante a los medios con los que se puede ejecutar la conducta, tenemos que el artículo 108 que tipifica al delito de defraudación fiscal exige del medio engaño o del aprovechamiento del error, ya sea para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido.

Por engaño el diccionario de la Real Academia Española establece se entiende "falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa y discurre".

Aprovechamiento del error consiste en sacar provecho del concepto equivocado o juicio falso que tiene una persona.

En el caso en análisis es obvio que no se puede engañar al Estado, tomándolo como persona moral, carente de sentido, empero, el engaño o aprovechamiento del error no se dirige al sujeto pasivo del delito sino de la conducta, persona física que representa los

intereses de aquél.

No es ocioso recordar que se ha establecido que "los tipos en numerosos casos exigen determinados medios, (originándose los llamados delitos con medios legalmente determinados o limitados); y ello quiere decir, que para que pueda darse la tipicidad tiene que concurrir los medios exige el tipo correspondiente" (62).

Rodriguez Mourrullo, estima "por regla general, es indiferente el medio o instrumentos que el sujeto emplea para realizar la acción típica ( a efectos del delito de homicidio, es irrelevante, por ejemplo, que se mate a otro con armas de fuego o armas blancas); a veces, el tipo requiere el empleo específico de determinados medios (delito con instrumento limitado)" (63). Jiménez de Asúa comenta, en el tipo "también suelen expresarse determinados medios: clandestinamente o con engaño, violencias, temor, tumultos, servicios, regalos, promesas, armas, dinero u otras dádivas, medios fraudulentos, seducción o promesa matrimonial, veneno, sumersión, etc." (64). Pavón Vasconcelos dice, "aún cuando por lo general el medio comisivo resulte indiferente, en ciertos casos la exigencia de la ley al empleo de determinado medio lo que hace esencial para-

(62).- Porte Petit C. Apuntamiento de la parte general de derecho penal. p. 432. 5a. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980.

(63).- Derecho Penal, Parte General. p. 270. Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1978.

(64).- La ley y el delito, p. 254. 12a ed. Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1981.

integrar la conducta o para hacer operar alguna agravación de la pena. Ello sucede, entre otros casos, en los delitos tipificados por el artículo 181 (coacción a la autoridad pública por medio de la violencia física o moral), 265 (apoderamiento de una mujer por medio de la violencia física o moral, de seducción o engaño) 286 (haga uso de la violencia sobre una persona con el propósito...), 330 (aborto causado sin consentimiento y si mediare violencia física y moral), 372 (robo con violencia física o moral), engañando a uno aprovechando el error en que éste se halle), etc." (65). Márquez Piñero comenta, "en cuanto a los medios de comisión, la ley en determinados casos, requiere de ciertos medios de ejecución para la integración del tipo; así, por lo que hace a los medios de naturaleza violenta, el artículo 181 habla de coacción a la autoridad pública mediante violencia física o engaño moral, y el artículo 386 se refiere al engaño o aprovechamiento del error en el fraude" (66). Sainz Cantero, indica que en algunos tipos "se determinan los medios mediante los cuales debe realizarse la conducta o producirse el resultado" (67).

#### 5.- Elementos normativos.

Los elementos normativos son los que exigen al intérprete de la Ley una valoración (68), o como dice -

---

(65).- Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general, p. 272. 5a. ed. Editorial Porrúa, México, 1982.

(66).- Derecho Penal, parte general. p.219.Ed. Trillas,S.A. México, 1986.

(67).- Lecciones de Derecho Penal, parte general. p. 305. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1982.

(68).- Baumann. Derecho Penal. Conceptos fundamentales y sistema.p. 78 Ed. Depalma. Buenos Aircs, 1981.

Sainz Cantero: "los elementos normativos pueden ser de dos clases: elementos normativos con valoración jurídica, que son aquellos en que el proceso valorativo del intérprete ha de hacerse con arreglo a determinadas normas y concepciones jurídicas; y elementos normativos con valoración cultural en lo que el proceso valorativo del intérprete ha de realizarse conforme a ciertas normas y concepciones ético-sociales, no pertenecientes a la esfera del derecho"(69). Márquez Piñero es de parecer "que los verdaderos elementos normativos (contenido en los tipos legales) son aquéllos que, por tener el valor jurídico, destacan específicamente la antijuridicidad" (70). Castellanos Tena hace valer, que "cuando las frases usadas por el legislador tienen un significado tal que requieren ser valorados cultural o jurídicamente, constituyen elementos normativos del tipo" (71). Pavón Vasconcelos añade, que los elementos normativos "forman parte de la descripción contenida en los tipos penales y se le denomina normativos por implicar una valoración de ellos por el aplicador de la ley" (72). Vessels afirma, que "se habla de características normativas (que necesitan ser llamadas de valor) cuando se trata de circunstancias de hecho que sólo pueden pensarse dentro del presupuesto lógico de una norma y que el-

---

(69).- Lecciones de Derecho Penal. parte General II.p. 308. Bosch, Casa Editorial. Barcelona, 1982.

(70).- Derecho pena, parte general, p. 221. Ed. Trillas. México, 1986.

(71).- Lineamientos elementales de Derecho Penal. p. 168. 17a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.

(72) Manual de Derecho penal Mexicano, parte general. p. 272. 5a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.

juez puede comprobar recurriendo exclusivamente a un juicio complementario de valor" (73). Jiménez de Asúa señala, "es preciso separar los meros elementos valorativos, sea ésta valoración jurídica como el concepto de "documentos", de "funcionario", etc., o sea cultural como el "desprecio" en la difamación y la "honestidad" en la seducción" (74). Rodríguez Mourullo enseñan "elementos típicos normativos, que implican una valoración por parte del juez" (75). Finalmente, para Porte Petit los elementos normativos son de dos tipos: "a) elementos con valoración cultural y b) elementos con valoración jurídica" (76).

Ahora bien el delito de defraudación fiscal contiene determinados elementos normativos, como son "contribución", "beneficio indebido", "perjuicio", "fisco federal", es decir, requisitos del tipo donde es preciso por parte del intérprete un juicio de valor, en el caso de carácter jurídico, a efecto de determinar su significado.

#### 6.- Elementos subjetivos del injusto.

Porte Petit enseña, "la doctrina hace hincapié en los elementos subjetivos del injusto, que consisten en características subjetivas, es decir situadas en el alma del autor" (77). Rodríguez Mourullo hace notar que-

---

(73).- Derecho penal. parte general.pp. 253-254. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980.

(74).- La Ley y el delito. p. 257. 12a. ed. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

(75).- Derecho Penal, parte general, p. 42. Ed. Ariel, S. A. Madrid, 1978.

(76).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal p. 437. 5a. Ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1980.

(77).- Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal p. 437. 5a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1980.

"se admite hoy pacíficamente que determinados tipos de delitos contienen elementos subjetivos, de suerte que lo que por regla general pertenece el ámbito de la culpabilidad, resulta anticipado en ellos al marco de la tipicidad. La presencia o ausencia de tales elementos subjetivos, determinada ya la tipicidad o atipicidad de la acción" (78). Jiménez de Asúa dice "los elementos subjetivos de lo injusto propiamente dichos que no son, como antes se decía, sólo específicos aunque aluden a veces a un propósito y a un fin" (79). Wessels afirma, "características subjetivas (internas) del tipo son las circunstancias que corresponden al ámbito psíquico y al mundo de representaciones del autor" (80). Pavón Vasconcelos añade "los tipos contienen muy frecuentemente elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y al fin de conducta descrita" (81). Castellanos Tena señala, la descripción legal contiene conceptos cuyo significado se resuelve en un estado anímico del sujeto y entonces se está en presencia de elementos subjetivos del tipo" (82). Márquez Piñero sostiene, "hay numerosos casos en que el tipo no presenta una mera descripción objetiva, sino que se agrega a ella otros elementos, referentes a estados anímicos del agente en orden a lo-

---

(78).- Derecho Penal, parte general, p. 254. Ed. Ariel, S. A. Madrid, 1978.

(79).- La Ley y el delito. pp. 255-256. 12 ed. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

(80).- Derecho Penal, parte general. pp. 43-44. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980.

(81).- Manual de Derecho penal Mexicano, parte general. p. 273. 5a. Ed. Editorial. Porrúa, S.A. México, 1982.

(82).- Lineamientos elementales de Derecho penal. p. 168. 17a. ed. Edit. Porrúa, S. A. México, 1982.

injusto. Se trata de elementos, típicos subjetivos de lo injusto" (83). Sainz Cantero enseña, "hay tipos que recogen en la descripción elementos subjetivos (procesos psíquicos del autor) que deben ser constatados por el intérprete ya en la tipicidad, aunque en definitiva cumplan la función de determinar si la conducta es antijurídica o no" (84). Finalmente Baumann comenta, "son subjetivas las características del tipo referidas a una actitud interna o dirección de la voluntad o sentimiento del autor o de la víctima" (85).

Nuestro tipo de defraudación fiscal contiene un elemento subjetivo del injusto, pues aún cuando no se indique expresamente, se requiere un ánimo de lucro de parte del sujeto activo y debe existir al momento de realizarse el hecho.

En tal virtud, podemos decir respecto del tipo en estudio, que éste viene a constituir un tipo anormal, por contener elementos subjetivos del injusto y elementos normativos.

#### 7.- Calidades en cuanto al sujeto pasivo.

Cuando se hace el estudio del sujeto activo del delito, se realiza en razón de su calidad y al número de sujetos requeridos por el tipo.

---

(83).- Derecho Penal, parte general, p. 221. Ed. Trillas, S.A. México, 1986.

(84).- Lecciones de Derecho Penal, parte general II. p. 306. Bosch. Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

(85).- Derecho penal, parte general. Conceptos fundamentales y sistema p. 80. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1981.

Pasemos pues, a referirnos a la calidad en el sujeto activo.

Baumann nos dice, "el planteamiento al problema acerca de quién puede ser autor idóneo de un tipo, se infiere de que los tipos se subdividen en tipos generales y especiales y los hechos punibles correspondientes en delitos generales y especiales. Si cualquier persona puede realizar un tipo, éste tipo es general. Cualquiera puede cometer un hurto o un homicidio... Otros tipos sólo pueden realizarlos sujetos determinados" (86). Merger anota, "la gran mayoría de las disposiciones penales contenidas en la parte especial empiezan con las palabras: (el que) mata a un hombre ..., (el que) quita una cosa a otro..., (el que) perjudica el patrimonio, etc. Aquí puede ser autor cualquier persona, (el que) es sinónimo de cualquiera. Pero existen también tipos subjetivamente limitados, vale decir, tipos en los que el autor puede ser solamente un círculo determinado de personas, un extraño no puede ser tomado en cuenta como autor; los ejemplos más importantes de esta categoría son los llamados delitos especiales (delitos propios), en los que la ley menciona muy especialmente a personas calificadas, que son exclusivamente autores, como son los empleados públicos, los abogados, el marido, los padres, etc." (87). Sainz Cantero expone, "el sujeto activo de la conducta se determina en el tipo unas veces de modo general con expresiones que no se suponen ninguna limitación de personas (el que matare...) (el-

---

(86).- Derecho penal. Conceptos fundamentales y sistema pp. 86-87. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1981.

(87).- Porte Petit. Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal. p. 445. 5a. ed. Ed. Porrúa, S.a. México, 1980.

que prestare auxilio o induzca a otro...) (el que amenzare...) En otros tipos, que son los más numerosos en nuestro código, la conducta típica puede ser realizada por cualquier persona. Otras veces el legislador al redactar el tipo restringe el círculo de quienes pueden ser sujetos activos de la conducta, reduciéndolo a personas determinadas porque sólo para ellas está prohibida la realización de la acción típica"(88). Márquez Piñero es de parecer, que "el tipo exige, en determinadas ocasiones una concreta calidad en el agente; por ejemplo, funcionario militar en los delitos de orden castrense, peculado en el servidor público, abuso de autoridad en los agentes de la misma; asimismo, el artículo 247 del Código Penal habla de falsedad en declaraciones judiciales o en informes falsos proporcionados a una autoridad. Por otra parte, el artículo 123 del citado ordenamiento, al definir el delito de traición a la Patria, requiere la calidad de mexicano por nacimiento o por naturalización, en tanto que el artículo 361, del mismo cuerpo legal exige en el abandono de atropellados, la calidad de conductor de un vehículo" (89). Pavón Vasconcelos cometa, "a veces el tipo establece determinada calidad en el sujeto activo a la cual queda subordinado, por así decirlo, la punibilidad de la acción bajo un concreto tipo delictivo. Ello excluye la posibilidad de ejecución de la conducta (acción u omisión) por cualquier sujeto o por tal razón se les ha denominado delitos propios, particulares o exclusivos, para diferenciarlos de los delitos del sujeto común o indiferente no debiéndoseles-

---

(88).- Lecciones de Derecho penal. Parte General II. pp. 304-305 Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona 1978.

(89).- Derecho penal, Parte General. p. 219. Ed. Trillas, S.A. México, 1986.

confundir con los delitos de propia mano, según la designación dada por Beling, los cuales excluyen la posibilidad de ser cometidos por persona distinta del autor, en atención a su especial naturaleza como en el caso de la falsedad en declaraciones judiciales y en informes dados a una autoridad (artículo 247)"(90). Wessels indica, "la clasificación en delitos generales, especiales y de propia mano se basa en el deslinde del grupo posible de autores, a) autor idóneo de un delito general puede ser cualquiera; b) son delitos especiales los hechos punibles en que la propiedad del sujeto de la acción descrita en el tipo legal deslinda del grupo de autores, y c) en los delitos de propia mano el tipo presupone la realización directa y personal de la acción típica, dado que el especial desvalde del delito de que se trata sólo puede realizarse de este modo. Quien no ejecuta la acción personalmente, no puede ser autor, coautor o autor mediato, sino solamente partícipe (instigador o cómplice)"(91). Jiménez de Asúa asevera, "en ciertos delitos se exige un determinado sujeto activo, como por ejemplo, la función militar en los delitos castrenses y la calidad de funcionario público en el peculado, en la concusión, en los numerosos delitos de abusos de autoridad y de las infracciones de los deberes de los funcionarios públicos, etc."(92). Rodríguez Mourullo nos dice, "por regla general, cualquiera puede ser sujeto activo. De ahí que la mayoría de los tipos comiencen con el indiferenciado (el que) o (los que). Se habla entonces-

---

(90).- Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general, p. 270. 5a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México 1982.

(91).- Derecho Penal, parte general. pp. 11-12. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980.

(92).- La Ley y el delito pp. 253-254. 12a. ed. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

de delitos comunes. A veces, el tipo requiere ciertas características o cualidades personales peculiares de tal modo que no puede ser sujeto activo cualquiera....,se habla en este caso de delitos especiales"(93). Finalmente para Porte Petit "el sujeto puede ser cualquiera y entonces estamos frente a un delito común o indiferente, pero en ocasiones el tipo exige determinado sujeto activo, es decir una calidad en dicho sujeto, originándose los llamados delitos propios, especiales o exclusivos" (94).

En cuanto a la calidad el sujeto activo como se ha visto recibe el nombre de propio, especial o exclusivo, cuando el delito requiere dicha calidad; cuando no se exige calidad alguna, estamos en presencia de los sujetos comunes o indiferentes.

En relación al tipo en estudio de defraudación fiscal, consideramos que el sujeto activo requiere calidad, como es la de tener una posición de contribuyente respecto al pasivo, como indica la ley, pues sino tiene esta cualidad, evidentemente que con relación al tipo 108 del Código Fiscal de la Federación existirá una atipicidad.

Por lo que respecta a la clasificación en orden al número de sujetos activos, se ha sostenido, por los tratadistas lo siguiente:

---

(93).- Derecho Penal, parte general, p. 269. Ed. Civitas, S. A., Madrid, 1978.

(94).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal. p. 438. 5a. ed. editorial Porrúa, S. A. México, 1980.

Porte Petit enseña, "en orden al número la doctrina divide los delitos en individuales, monosubjetivos o de sujeto único y delitos plurisubjetivos, colectivos, de concurso necesario o pluripersonal. Monosubjetivo es aquel en el que el tipo puede realizarse por uno o más sujetos. El plurisubjetivo, cuando el tipo requiere la intervención de dos o más personas"(95). Rodríguez Mourullo anota, "por regla general, basta la presencia de un sólo sujeto, pero en ocasiones el tipo requiere necesariamente la concurrencia de varios sujetos. En esta última hipótesis se habla de delitos plurisubjetivos. Los delitos plurisubjetivos pueden ser de conducta unilateral (delitos de convergencia según la terminología alemana) o de conducta bilateral (delitos de encuentro)"(96). Sainz Cantero indica, "los tipos pueden ser por el número de sujetos cuya intervención el tipo exige unipersonales y pluripersonales. En los primeros basta la intervención de un sólo sujeto, aunque pueden intervenir varios dando lugar a las cuestiones de codeinfluencia que en su lugar adecuado estudiaremos. .. En los tipos pluripersonales el tipo exige la intervención de varios sujetos, sin que sea posible su realización por uno sólo"(97).

Consideramos doctrinalmente que el sujeto activo en razón del número se divide en monosubjetivo y plurisubjetivo.

---

(95).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal p. 441. 5a. ed. ed. Porrúa, S.A. México, 1980.

(96).- Derecho penal, parte general. p. 268. Ed. Civitas, S. A. Madrid, 1978.

(97).- Lecciones de Derecho penal. Parte General II.p. 313. Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

Será un tipo de sujeto monosubjetivo, cuando para su realización se necesite de un sujeto. En cambio, será plurisubjetivo cuando sólo exista la tipicidad en razón de dos o más sujetos activos que exige necesariamente el tipo.

El delito de defraudación fiscal en orden al número de sujetos que lo pueden ejecutar, es un tipo de sujeto monosubjetivo o de sujeto único, por razón de que basta con que sea un sólo sujeto activo- para que exista el delito- quien omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido. La circunstancia de que pudieran concurrir más personas con el sujeto activo, en la comisión del ilícito será tratado en el capítulo donde se estudie la autoría y participación, de este mismo trabajo.

#### 8.- Calidad en cuanto al sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, en algunos tipos, exige cierta calidad, pues de no concurrir existiría una atipicidad.

En referencia a la calidad del sujeto pasivo se ha dicho: Márquez Piñero indica, "el tipo legal demanda determinada calidad en el mencionado sujeto; por ejemplo, el artículo 342 requiere, en la exposición de infante, el que éste sea menor de 7 años; en el parricidio, el artículo 323 exige ser ascendiente del autor, en tanto que el artículo 336 requiere que, en los deberes de asistencia, el sujeto pasivo del delito sea hijo o cónyuge del sujeto activo"(98). Pavón Vasconcelos con relación a las calidades del sujeto pasivo expone, " en otras ocasiones la ley exige deter-

---

(98).- Derecho Penal, Parte General. p. 219. Ed. Trillas, S.A. México, 1936.

minadas calidades en el sujeto pasivo, operándose el fenómeno de la ausencia del elemento típico cuando el sujeto no la reúne y por ende la impunidad de la conducta o del hecho en el especial ámbito del tipo concreto. Son calidades exigidas por la ley, en el sujeto pasivo el ser ascendiente del autor en el parricidio (artículo 323); descendiente en el infanticidio (artículo 325); hijo o cónyuge en el abandono de deberes de asistencia (artículo 336); menor de siete años en el delito de exposición de infante, etc."(99). Jiménez de Asúa anota, "a un determinado sujeto pasivo se refieren otros artículos de los códigos penales: han de serlo el Gobierno legítimo de la Patria, el Presidente, el Vicepresidente; los jefes de potencias extranjeras o los representantes de ellas; los ministros de un culto, los funcionarios públicos o autoridades públicas o autoridades, los ascendientes o los cónyuges; la niña menor de doce años en ciertas clases de violación; la mujer honesta en la seducción, la mujer en el rapto y en el aborto; los parientes dentro de los grados consanguíneos en el homicidio calificado; el niño recién nacido en el infanticidio, etc." (100).Rodríguez Mourullo expresa, "pueden ser sujetos pasivos todas las personas con capacidad para ser titulares de derechos e intereses. Por consiguiente no sólo las personas individuales, imputables o no, sino las personas jurídicas (una sociedad anónima, puede, obviamente, ser justo pasivo de un delito de hurto o apropiación indebida, por ejemplo). También-

---

(99).- Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General. p. 271. 5a ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1982.

(100).- La Ley y el Delito. p. 254. 12a. Ed. Ed. Sudamericana. Buenos Aires. 1981.

También el estado puede ser sujeto pasivo (inmediato) del delito, en la medida que es titular directo de determinados bienes jurídicos protegidos por la norma penal" (101). Porte Petit considera "en todo delito debe existir un sujeto pasivo que es el titular del bien jurídico protegido por la ley", y agrega, "por lo regular el sujeto pasivo del delito es diferente al objeto material del mismo, como en el robo; sin embargo en algunos el sujeto pasivo se identifica al objeto material,...el tipo puede, igualmente exigir determinada calidad en el sujeto pasivo, y de no existir ésta, no puede darse la tipicidad originándose cuando el tipo requiere tal calidad, un delito personal y cuando el sujeto pasivo puede ser cualquiera, se trata de un delito impersonal" (102).

Para nosotros el sujeto pasivo cuando requiere calidad se denomina por la doctrina sujeto pasivo personal; cuando no requiere calidad el sujeto pasivo se conoce como sujeto pasivo impersonal.

Del análisis del delito en estudio se advierte que es sujeto pasivo del delito de defraudación fiscal no puede ser cualquier persona, cada vez que el pasivo es el estado Mexicano, está es el fisco federal.

---

(101).- Derecho penal, parte general, pp. 282-283. Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1978.

(102).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal. pp. 441-442. 5a. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980.

### 3.2. Clasificaciones en orden al tipo.

En la doctrina se han clasificado a los tipos desde diversos ángulos. Así, por ejemplo, Jiménez de Asúa hace la siguiente clasificación de los tipos: (103)

En orden a su fundamento:

- a) fundamentales.
- b) cualificados
- c) privilegiados.

En referencia a la autonomía:

- a) básico
- b) especiales: 1) agravados  
2) atenuados
- c) complementados 1) agravados  
2) atenuados

En razón a la naturaleza o casuística:

- a) acumulativos
- b) alternativos.

Porte Petit clasifica los tipos en; (104)

- a) tipos fundamentales o básicos.
- b) tipos especiales: privilegiados o cualificados.
- c) tipos independientes o autónomos.
- d) Tipos complementados , circunstanciados o subordinados: privilegiados y cualificados.

---

(103).- La Ley y el delito. p. 259. 12a. ed. ed. Sudamericana.

(104).- Apuntamientos de la parte general de Derecho penal. pp. 445-464. 5a. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980.



En orden a la durabilidad de la lesión al bien jurídico:

- a) tipos instantáneos
- b) tipos permanentes
- c) tipos de estado.

Nosotros procederemos sólo a clasificar a nuestro delito en estudio, de acuerdo a la clase de tipos que acoge.

El delito de defraudación fiscal es un tipo:

Fundamental o básico, ya que no deriva de tipo alguno y su existencia es totalmente independiente de cualquier tipo.

Autónomo e independiente en razón que el artículo 108 del Código Fiscal tiene vida, existencia autónoma o independiente.

De formulación causística en cuanto a los medios, en virtud de que el delito tipificado en el artículo 108 de la Ley en cita establece como medio comisivo el engaño o aprovechamiento del error.

Anormal, al reglamentar junto al elemento material u objetivo, elementos normativos y subjetivos del injusto.

## ATIPICIDAD

La Atipicidad es el aspecto negativo del elemento tipicidad, y existe ésta cuando falta uno o algunos de los elementos típicos requeridos por la descripción legal. Esto es, cuando en nuestro delito de defraudación fiscal falte alguno o algunos de los elementos típicos estudiados en el capítulo anterior la conducta realizada en tales circunstancias resultará atípica.

Establecidos en el artículo anterior como elemento típico necesario para el delito de defraudación fiscal al presupuesto del delito consistente en la relación de contribuyente que debe existir entre el sujeto activo y el pasivo. De tal manera que si no existe una obligación tributaria del sujeto activo al pasivo, existirá una atipicidad de tal delito en estudio, pudiéndose tal vez producir la lesión opuesta en peligro de un bien jurídico de otro delito. Lo mismo acontecerá tratándose de la falta de elemento subjetivo del injusto.

También se daría una atipicidad por falta de calidad erigida por el tipo en los sujetos activo y pasivo, o en la hipótesis de que habiendo omisión total o parcialmente en el pago de alguna contribución u obtención de un beneficio indebido, no se lleven a cabo con los medios que exige la ley.

## 5.- ANTIJURIDICIDAD

El elemento de antijuridicidad constituye el tercer escalón del edificio del crimen.

Tradicionalmente se ha entendido la

antijuridicidad como lo contrario a la norma penal: la conducta antijuridicidad es aquella que viola una norma penal tutelar de un bien jurídico, al no ser que está amparada por una causa de lícitos o justificación.

De la antijuridicidad "puede ofrecerse un concepto material y un concepto formal. Según el primero, es antijuridicidad toda conducta que lesiona o pone en peligro un bien jurídico. Desde el punto de vista formal, es antijuridicidad la conducta típica que no encuentra amparo en una causa de justificación de las que el Código Penal expresamente recoge" (106).

Siguiendo la evolución del concepto de la antijuridicidad, hallamos que esa definición nominal insuficiente se completa por negociaciones: es decir, por el expreso enunciado de casos de exclusión, a los que se llama causas de justificación por escritores y leyes. Según este sistema negativo, será antijurídico todo hecho definitivo en la ley y no protegido por causal de justificación, que se establecen de un modo expreso.

En suma; no se dice que es antijurídico, sino, aunque parezca paradójico, lo que es jurídico, como la legítima defensa, ejercicio de un derecho, estado de necesidad, etc.

Antes de estudiar como se establece la antijuridicidad en el delito a estudio, pasaremos a hacer una breve referencia a consideraciones generales respecto de este elemento del delito, esto es, de la antijuridicidad.

---

(106).- Sainz Cantero. Lecciones de Derecho Penal. Parte General II. p. 325, Casa Editorial, S. A. Barcelona, 1982.

a) La antijuridicidad formal nominal.

La conducta es formalmente antijurídica cuando violando una norma penal prohibitiva o preceptiva. "es indudable que para encontrar el concepto de antijuridicidad formal, debemos utilizar el sistema de (excepción regla), que nos lleva a la conclusión de que una conducta o hechos son antijurídicos cuando no son lícitos es decir, el concepto que se da de la antijuridicidad, es un concepto negativo" (107). Pavón Vasconcelos opina "la acción es contraria a derecho, desde el punto de vista formal en cuanto constituya una transgresión a la norma dictada por el Estado, contraria al mandato o la prohibición del ordenamiento jurídico". (108). Para Castellanos Tena "el acto será formalmente antijurídico cuando implique una transgresión a una norma establecida por el Estado (oposición a la Ley)" (109).

Finalmente Jiménez de Asúa enseña, el delito, en cuanto constituye un acto en justo, es como la infracción civil, un acto culpable contrario a derecho. Esta reprobación jurídico que recae sobre el acto es doble. Primero el acto es formalmente contrario al derecho en tanto es transgresión de una norma establecida por el estado, de un mandato o de una prohibición del orden jurídico" (110).

---

(107).- Forte Petit, Apuntamientos de la parte General del derecho penal. p. 484. 5a.Ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980.

(108).- Manual del Derecho Penal Mexicano. parte general, p. 295.5a. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1982.

(109) Lineamientos elementales del derecho penal parte general p. 178.17a Ed. Ed.Porrúa, S.A. México, 1982.

(110).-La Ley y el delito.p.277 12a.Ed.Ed. Sudamericana .Buenos Aires,1981.

Para nosotros la antijuridicidad formal se dará cuando la conducta que el sujeto activo lleve a cabo está perfectamente delineada en una definición o concepto legalmente establecido, que la considera como prohibida al imponerle una sanción penal. De tal manera que en el delito de defraudación fiscal, la conducta será formalmente antijurídica, en virtud de llevar a cabo todos y cada uno de los elementos típicos a que se refiere dicho ilícito, los cuales están contenidos en el artículo 108 del Código Fiscal, siempre y cuando a tal comportamiento no se oponga una contranorma, esto es, una causa de justificación o licitud.

b).- Antijuridicidad material.

"El acto es materialmente antijurídico en cuanto significa una conducta contraria (111). Castellanos Tena enseña, el comportamiento será "materialmente antijurídico en cuanto significa una contradicción a los intereses colectivos" (112). "Desde el punto de vista material nos dice Pavón Vasconcelos la acción es antijurídica cuando resulta contraria a la sociedad (antisocial)" (113). El actuar de un sujeto será materialmente antijurídico en cuanto lesione o ponga en peligro bienes jurídicos fundamentales de la sociedad y del individuo, aún cuando ellos no hayan sido legalmente establecidos para su protección por la ley.

---

(111).- Jiménez de Asúa. La Ley y el Delito. p. 277. 12a Ed. editorial Sudamericana, S. A. Buenos Aires, 1981.

(112).- Lineamientos elementales de Derecho Penal. Parte General. Editorial Porrúa, México, 1982.

(113).- Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General p. 295. 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

El comportamiento del sujeto activo, del delito de defraudación fiscal es materialmente antijurídico, en cuanto dicho comportamiento al verificarse, lesiona el bien jurídico, tutelado por la norma, esto es, el activo patrimonial del sujeto pasivo (Fisco Federal).

c) Antijuridicidad objetiva.

La antijuridicidad objetiva se da cuando una conducta o hecho violan una norma penal simple y llanamente, sin requerirse el elemento subjetivo de la culpabilidad. La circunstancia de que la antijuridicidad tenga naturaleza objetiva, tan sólo significa que constituye una valoración de la frase externa de la conducta o hecho (114). Jiménez de Asúa comenta, "lo antijurídico es objetivo: liga al actor con el Estado. Por eso veremos no es lo antijurídico lo que capta el dolo, sino el deber de no violar las normas" (115).

Consideramos nosotros, que la antijuridicidad tiene base objetiva, pues ésta no debe abarcar lo -

---

(114).- Cfr. Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal pp. 436-487. 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1980. Pavón Vasconcelos indica que "el criterio objetivo, por tanto, haciendo a un lado la voluntad humana, afirma la posibilidad de valorar la conducta (acción y omisión) o hecho (conducta-resultado) en su contradicción con el orden jurídico" Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. pp. 290-291. 5a. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1982.

(115).- La Ley y el Delito. p. 280. 12a. Editorial Sudamericana Buenos Aires. 1981.

subjetivo sino la manera excepcional, es decir, no debe tener como regla la cobertura del dolo, pues éste es un elemento del delito; no es posible que quede inmerso el elemento de culpabilidad en el requisito antijuridicidad. Ahora bien, el delito de defraudación fiscal, es un tipo que es objetivamente antijurídico y que requiere de un elemento subjetivo del injusto: el ánimo de lucro, lo cual no hace que por tal circunstancia, la antijuridicidad en este delito se vuelva subjetiva.

d) Antijuridicidad subjetiva.

Para la posición subjetiva del juicio de valoración que la antijuridicidad supone no es posible radicar los elementos internos y personales del sujeto. No basta con que exteriormente la conducta sea contraria a las normas subjetivas de valoración, es necesario además un acto anímico del sujeto: la voluntad contraria al Derecho para que la conducta pueda calificarse de antijurídica. En consecuencia la conducta no culpable del inimputable sería indiferente al Derecho; al enajenado mental o el menor no podrán realizar conductas antijurídicas. Dentro de la posición subjetivista hay matices que van, desde los que operan una absoluta confusión entre antijuridicidad y culpabilidad, hasta quienes respetan las fronteras entre ambos elementos. En apoyo a los sostenido, tenemos el criterio de Porte Petit quien indica, "para que exista el delito, es indispensable la culpabilidad, pero ésta no lo es para la existencia de la antijuridicidad. De aquí que esta última, de acuerdo con la prelación lógica entre las notas características del delito, es presupuesto de la culpabilidad, sin que a su vez, la culpabilidad lo sea de la antijuridicidad. Una conducta no puede ser culpable si no es

antijurídica, pero puede ser antijurídica sin ser culpable, dándose en este último caso una hipótesis de inculpabilidad" (116).

En la práctica y dada la vigencia en nuestro ordenamiento jurídico, del principio de legalidad formal (artículo 14 Constitucional) esta concepción es la predominante. La conducta típica es también antijurídica, excepto cuando puede ser subsumida en una causa de justificación. Cuando tal subsunción es posible, se destruye cualquier sospecha de antijuridicidad que la tipicidad pudiera dar a pensar sobre tal conducta.

Entendida así la antijuridicidad, en la variante práctica se reduce la cuestión a la búsqueda de si existe en el ordenamiento penal positivo una causa de justificación o licitud en que se encuadre la conducta que se ha comprobado ya que es típica. Si la causa de justificación o licitud existe, la conducta será típica pero no antijurídica; finalizará entonces el análisis del supuesto real habida cuenta de que no podrá constituir delito. Si, por el contrario, la conducta no halla amparo en una causa de justificación o licitud, la conducta típica será también antijurídica y podrá continuarse el análisis de los restantes elementos del delito, en el orden que la relación lógica de los mismos establece.

La conducta que lleva a cabo todos los elementos del tipo de defraudación fiscal será antijurídica, cuando siendo típica no exista a favor del sujeto una -

---

(116).- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. p. 487. 5a. Ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1980.

causa de justificación o licitud que ampare o protega al sujeto activo.

Resumiendo el tipo de defraudación fiscal, dado el principio constitucional legalidad, tiene por base la antijuridicidad formal, pues la conducta que se considera ilícita está perfectamente delineada en un modelo legal (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación); es materialmente antijurídica en cuanto lesiona el bien protegido, que consideramos es el activo patrimonial del sujeto pasivo; es objetivamente antijurídica, pues necesariamente tan sólo es contraria dicha conducta a las normas de Derecho, sin requerirse que quede subsumido el dolo en la antijuridicidad; finalmente por lo que hace a la antijuridicidad subjetiva, nosotros consideramos que esta no existe, en razón de que un elemento del delito no puede quedar comprendido en otro, es decir, dada la prelación lógica existente entre los elementos del delito, la antijuridicidad antecede a la culpabilidad por lo que es imposible que esta última quede subsumida en la primera.

#### 6.- CAUSAS DE JUSTIFICACION O LICITUD

Si como ya hemos dicho, ha de manejarse en la práctica un concepto formal de la antijuridicidad y, en virtud del principio de regla excepción (la conducta típica es también antijurídica, excepto cuando queda subsumida en una causa de justificación lo relevante en esta área es la constatación de la existencia de una causa de justificación en que encuentre amparo la conducta típica realizada.

Dada la prelación lógica de los elementos del delito, la conducta que encuentra amparo en una causa

de justificación (el que mata a otro en legítima defensa, por ejemplo) es una conducta lícita.

Con relación a las causas de justificación. Porte Petit enseña, "la conducta o hecho realizado no son contra el derecho sino conforme al derecho, y esta conformidad puede provenir de la ley penal o de cualquier otro ordenamiento público o privado", y agrega que, "si la conducta realizada por un sujeto es lícita, indudablemente no debe hablarse de que este justificada, porque desde su nacimiento está facultada, permitida conforme a derecho (117).

Pensamos que existe una causa de licitud o justificación, cuando la conducta siendo típica es permitida, autorizada o facultada por la ley, en virtud de ausencia de interés o de la existencia de un interés preponderan" (118). De tal manera que las fuentes de las que pueden emanar las causas de justificación se haya en el total ordenamiento jurídico, no se reducen pues, el campo de las causas de justificación al ordenamiento punitivo. La razón de ello se encuentra en que el ordenamiento jurídico constituye una unidad, aunque metodológicamente se nos presenta dividido en áreas para su mejor entendimiento, por lo que una misma-

---

(117).- Apuntamientos de la Parte General de Derecho penal pp. 491-492. 5a. ed. ed. Porrúa, S. A. México, 1980.

(118).- Cir. Porte Petit p. 493. 5a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980. Castellanos Tena opina que "las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica. Lineamientos elementales de Derecho Penal. Parte General p. 181. 17a Ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1982,

conducta no puede ser justa en una rama de ese ordenamiento e injusta en otra. Fuera del ordenamiento jurídico puede nacer una causa de justificación; el cumplimiento de deberes morales, del trato social o de etiqueta, no son susceptibles de dar lugar a justificar una conducta.

El fundamento de las causas de justificación según la doctrina dominante "se encuentra en dos principios: el de ausencia de interés y el de interés preponderante" (119). Jiménez de Asúa indica "ahora ya no se busca para cada una de las especies justificantes una base propia, como Carrara lo hacía con la legítima defensa, sino que se edifica un sistema como los que nos ofreció Mayer y Mezger. Para el primero, las denominaciones causas de justificación se basan o en la lucha contra el injusto o en el valor del interés protegido, añadiendo, además, los principios conforme al cuadro siguiente:

A) La lucha contra lo injusto:

- I El deber jurídico.
- II La legítima defensa.
- III La ayuda propia.

B) El reconocimiento del interés protegido:

---

(119).- Lecciones de Derecho Penal. Parte General II. p. 337. Bosch, Casa Editorial, S. A. Barcelona, 1982, Cfr. Porte Petit. Apuntamientos de la Parte general de Derecho Penal pp. 493-495. 5a. Ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980. Castellanos Tena Lineamientos elementales de Derecho penal. Parte General. pp. 185-186 17a. Ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

I Norma general (lo que se opone a la norma de cultura).

II La esfera de libertad que se deja por el Estado.

1. El consentimiento de la víctima.
2. La actividad curativa de médicos.

III La corrección.

C) Privilegios.

Según Edmundo Mezger, las causas de justificación se basan en la falta de juridicidad, según el principio de ausencia de interés o por preponderancia de aquel, conforme a este esquema:

A) Ausencia de antijuridicidad según el principio de interés preponderante;

- I Consentimiento del ofendido
- II Consentimiento presunto.

B) Ausencia de antijuridicidad según el principio del interés preponderante.

I La acción especialmente indebida

II La acción realizada en virtud de especiales derechos, en particular el Notrecht (derecho de necesidad).

III.- El principio de valuación de los bienes jurídicos" (120).

---

(120).- La ley y el delito pp. 284-285 12a. Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1981.

Nosotros consideramos como fundamento de las causas de justificación o licitud a la ausencia de interés y al interés preponderante. En virtud del primero, no se considera contrario a derecho la conducta que lesiona un bien jurídico que se titula no tiene interés en que sea protegido, Las prohibiciones y mandatos que el ordenamiento jurídico establece, así como la pena para que su infracción se comina tiene por objeto la protección de bienes jurídicos" cuando el titular de estos no está interesado en esa protección, la conducta que las conculca no debe ser considerada contraria a Derecho. Claro que a este respecto, hay que tener en cuenta que la mayor parte de los bienes jurídicos se protegen por el Derecho independientemente del interés que en ello pueda tener su titular, como por ejemplo tratándose de bienes jurídicos no disponibles, como la salud personal, la vida, la soberanía del Estado, etc., lo que determina que la ausencia de interés y la causa de justificación que en ello encuentra fundamento, tenga un área de aplicación muy limitada. En nuestro ordenamiento positivo, el consentimiento del sujeto pasivo, no se encuentra expresamente regulado, pues su razón de ser halla su base su sustentación, en la Doctrina, merced al principio de ausencia de interés.

Por lo que respecta al interés preponderante, sirve para explicar situaciones en que se produce un conflicto de intereses, de modo que se sacrifica uno de ellos para que se salve otro. En estos casos se entiende que para el Derecho es preponderante uno de los intereses en conflicto, por lo que no se considera antijurídica (contraria a Derecho) la conducta que, para salvaguardar el interés preponderante, sacrifica el otro.

La preponderancia puede resultar de que se enfrenten intereses legítimos (con lo que el preponderante para el Derecho será primero), o de que aún siendo legítimos los dos intereses en conflicto, el ordenamiento jurídico estime (de él puede deducirse) que uno de ellos es de superior valor; éste será entonces, como es obvio, el preponderante.

Dogmáticamente, las causas de licitud o justificación están recogidas en el artículo 15, en sus diferentes fracciones del Código Penal. Así consideramos que las causas de licitud o justificación que recoge nuestro ordenamiento y que tiene por fundamento el principio de interés preponderante, son: la legítima defensa (artículo 15.III); el estado de necesidad, tratándose de bienes jurídicos de un desigual valor (artículo 15-IV), el ejercicio legítimo de un derecho y el cumplimiento legítimo de un deber (artículo 15-V) y el impedimento legítimo (artículo 15-VIII).

La conducta que concretiza todos y cada uno de los elementos típicos del delito de defraudación fiscal sólo puede ser protegida o justificada por alguna de las causas de justificación mencionadas. De tal manera que el comportamiento de un sujeto que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido es imposible que quede justificado por repeler una agresión actual o inminente, llevando a cabo al mismo tiempo los elementos constitutivos del delito de defraudación fiscal. Por otra parte, tampoco es posible que en cumplimiento de un deber o en el ejercicio de un derecho se justifique el dicho fraude, en razón de que el cumplimiento de un deber consiste en realizar una conducta ordenada por la norma y, no es posible que una

norma nos ordene con ánimo de lucro no pagar contribución alguna al estado, pues si es un derecho el que poseemos, queda a nuestro arbitrio la facultad de ejercitarlo o no. El impedimento legítimo, es otra causa de justificación y consiste en la abstención en el cumplimiento de un deber legal por cumplir con otro deber de la misma naturaleza y de mayor entidad, de lo que se advierte que el comportamiento es siempre omisivo, de tal manera que en un supuesto determinado se pudiera omitir el pago de alguna contribución en razón de esta circunstancia.

Ahora bien, por lo que se refiere al estado de necesidad, cuando este funciona como causa de licitud o justificación de acuerdo con la teoría de la diferenciación es decir cuando se salva un bien jurídico superior, en sacrificio de uno de menor jerarquía, si es dable en el ilícito a estudio y por tal motivo dicha conducta queda justificada al sacrificarse el fisco federal, al salvar por ejemplo la salud personal o la vida incluso.

#### 7.- IMPUTABILIDAD

El papel que desempeña la imputabilidad en la teoría del delito es de considerarla como un presupuesto general del delito, como un presupuesto de la culpabilidad y como un elemento del delito. (121).

Nosotros consideramos a la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad, pues para que un sujeto sea culpable necesario es que sea imputable.

---

121.- Cfr. Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano, parte general p. 362 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

La imputabilidad es conceptualista como la capacidad de entender y querer en el campo del Derecho penal. Castellanos Tena piensa que la imputabilidad es el soporte básico y especialísimo de la culpabilidad, sin aquella no existe ésta y sin culpabilidad no puede configurarse delito; luego la imputabilidad es indispensable para la formulación de la figura delictiva. Y hemos dicho que la imputabilidad es calidad del sujeto referida al desarrollo y la salud mental " para ser culpable un sujeto, precisa que antes sea imputable; si en la culpabilidad como se verá mas adelante, interviene el conocimiento y la voluntad se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades. Para que el individuo conozca la licitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener capacidad de entender y querer, determinarse en función de aquello que conoce; luego la actitud intelectual y volitiva, constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad. Por eso la imputabilidad (calidad del sujeto, capacidad ante el Derecho Penal) se debe de considerar como un elemento del delito" (122). Pavón Vasconcelos expresa, que "en primer término la imputabilidad del conocimiento del carácter ilícito del hecho y por ello del deber de acatar el mandato contenido en la norma y, en segundo lugar, la posibilidad de realizarlo voluntariamente" (123). Finalmente Baumann, enseña que también corresponde a la culpabilidad la capacidad de autor pa-

---

(122).- Lineamientos elementales de Derecho Penal pp. 217-218 y 223 17a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

(123).- Imputabilidad e inimputabilidad p. 70 Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

ra tener y realizar una relación frente a su hecho y al orden jurídico. Entonces, el podrá ajustar especialmente su conducta a los preceptos del orden jurídico y podrá reconocer lo que debe hacer y determinar su acción de acuerdo con este reconocimiento. El autor sólo es capaz de culpabilidad y la relación de culpabilidad frente al hecho sólo existe cuando el intelecto y la voluntad de autor están estructurado en forma tal que le es posible comprender y observar los preceptos" (124).

Coincidimos con Jiménez de Asúa, cuando nos dice respecto a la imputabilidad, que ésta "afirma la existencia de una relación de causalidad psíquica entre el delito y la persona", y que "el concepto clásico de la imputabilidad se basa en la existencia del libre albedrío y de responsabilidad moral, cuya doctrina supone Carrara aceptada. Desde este punto vista, la imputabilidad criminal no es cosa distinta de la imputabilidad moral, sino está misma aplicada en concreto el autor de un delito, y puede definirse, con el Padre Jerónimo Montes, como el (conjunto de condiciones necesarias para que el hecho punible pueda y deba ser atribuido a quien voluntariamente lo ejecutó, como a su causa eficiente y libre" (125).

---

(124).- Derecho Penal. Conceptos fundamentales y sistema. p. 213. ediciones Depalma, Buenos Aires 1981, Mezger agrega que "la imputabilidad significa la capacidad de cometer culpablemente hechos punibles". Derecho Penal. Libro de Estudio p. 201 Cárdenas Editor y Distribuidor, S. A. México, 1985.

(125).- La Ley y el Delito p. 326. ed. Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1981.

Ya hemos afirmado, que para nosotros la imputabilidad constituye un presupuesto del elemento culpabilidad, y que por tal debemos la capacidad de entender la capacidad de querer y entender, es decir la capacidad psíquica suficiente de desarrollo y salud mental de conocer lo ilícito del hecho realizado y de conducirse de acuerdo a esa comprensión.

Dogmáticamente la imputabilidad se desprende a base de un procedimiento de interpretación a contrario sensu, del contenido de la fracción II del artículo 15 del Código Penal; concepto de imputabilidad que quedaría del modo siguiente: "capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho y de conducirse de acuerdo con esa comprensión, al no concurrir trastorno mental ni desarrollo intelectual retardado" (126).

De tal manera, que el concepto transcrito se desprenden dos tipos de capacidades que deben concurrir en el sujeto para que sea plenamente imputable: a) Capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho, y b) Capacidad del sujeto de conducirse de acuerdo a dicha comprensión.

Así entendida la imputabilidad del sujeto activo, en el delito de defraudación fiscal, será un presupuesto indispensable para que aquél individuo. Contribuyente pueda obrar dolosamente, dado que esta especie de culpabilidad es la única por la que se puede realizar tal ilícito.

---

(126).- Cfr. Rayo Mares, Juan Carlos, Estructura de la culpabilidad e inculpabilidad. p. 42. México, 1986.

## 8.- INIMPUTABILIDAD.

La inimputabilidad es el aspecto negativo de la imputabilidad, prespuesto que debe concurrir en el agente para que este pueda ser culpable.

"El autor nos dice Boumann, nos es inimputable porque los consideramos tal, sino porque presenta defectos intelectuales o emocionales" (127). Pavón Vasconcelos comenta, que si "hemos de afirmar que la imputabilidad, según el criterio más garantizado, es la capacidad del sujeto para conocer el carácter ilícito del hecho y determinarse espontáneamente conforme a esa comprensión, la inimputabilidad supone consecuentemente, la ausencia de dicha capacidad para conocer la ilicitud del hecho o bien para determinarse en forma espontánea conforme a esa comprensión" (128).

Jiménez de Asúa establece que "son causas de inimputabilidad la falta de desarrollo y la salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan pertuban en el sujeto la facultad de conocer el deber; esto es "aquellas causas en las que, si bien el hecho típico y antijurídico, no se encuentra el agente en condiciones de que se pueda atribuir el acto que perpetro" (129).

---

(127).- Derecho Penal, Conceptos Fundamentales y Sistema p. 213. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1981.

(128).- Imputabilidad e inimputabilidad. p. 96. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

(129).- La Ley y el Delito p. 339. 12a.Ed. Editorial Sudamericana Buenos Aires, 1981.

Finalmente Mezger nos indica, que dado que las situaciones de inimputabilidad "se relaciona con la total estructura de la personalidad del autor, la teoría de la imputabilidad jurídico penal se ha convertido, desde hace tiempo, en la puerta de entrada a la investigación moderna de la personalidad en el derecho penal" (130).

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son, pues, todas aquellas capaces de anular o neutralizar el desarrollo de la salud mental o el trastorno mental, en cuyo caso el sujeto carece de la aptitud mental y psicológica para cometer delitos.

En la determinación de las causas de imputabilidad, aunque no señalándolas expresamente bajo tal rubro, las legislaciones penales emplean fundamentalmente los criterios biológicos, psicológicos y mixto. El primero excluye la imputabilidad con base en un factor biológico; el segundo en el estado psicológico del sujeto que, por anormalidad como lo es la perturbación de la conciencia, por ejemplo, le impide el conocimiento de la licitud de su conducta. Por último, el mixto se apoya en los dos anteriores (131). Se debe advertir que, como en otros casos, tratándose de la imputabilidad son admisibles tanto las excluyentes legales como las llamadas supralegales que se pudieran originar. A nuestro juicio, con la reforma-

---

(130).-Derecho penal. Libro de Estudio pp. 201-202 Cárdenas Editor y Distribuidor, S.A. México, 1985.

(131).- Cfr. pavón Vasconcelos. Imputabilidad e inimputabilidad p. 95. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

llevada a cabo a la fracción II del artículo 15 del Código Penal quedan abarcadas cualquier hipótesis que se pudiera presentar de imputabilidad dado que tal fórmula del aspecto negativo de la imputabilidad toma como fundamento el criterio mixto, esto es, enlazado el criterio biológico. En tal razón, quedan comprendidas las causas de inimputabilidad como la minoría de edad (falta de desarrollo mental), ausencia de salud mental (enajenados y el trastorno mental ya sea permanente o transitorio).

Dogmáticamente, la inimputabilidad como ya hemos señalado, está regulada en el artículo 15, fracción II, del Código Penal, que la letra establece, que es causa excluyente de responsabilidad penal "padecer el inculpaado, el cometer infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho o conducirse de acuerdo con esa comprensión...", y en segunda parte de la mencionada fracción, se establece lo que se conoce como las acciones libres en su causa, cuando se dice "... excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente".

Cuando el sujeto activo del delito de defraudación fiscal se encuentra en alguno de los casos comprendidos en la primera parte de la fracción II, del artículo 15 del Código Penal, es decir que sea menor de edad, enajenado o trastornado mental, ya sea transitoria o permanentemente, no será posible que pueda obrar culpablemente y en tal razón, no cometerá delito. Sin embargo, cuando el sujeto se coloque en un estado de embriaguez, o narcosis, no favorecerá a dicho individuo el que haya obrado en ese estado, dado que el mismo se coloque en ese estado dolosa o culposamente, situación

que no lo releva de responsabilidad.

### 9.- CULPABILIDAD

La culpabilidad es otro elemento del delito. En torno a esta se ha elaborado tres teorías que intentan explicar la naturaleza y esencia de tan discutible la naturaleza y esencia de tan discutible elemento del delito. Con relación a su significado y concepto, también se ha confeccionado un número grande de apreciaciones, variando los mismos, según la posición doctrinal del que define la culpabilidad. así Mezger nos dice "la culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha cometido" (132).

Es claro que el anterior concepto que nos suministra Mezger, es de naturaleza normativa, es decir, siguiendo los lineamientos de la teoría normativa de la culpabilidad elaborada por Frank en el año de 1907.

Pero pasemos, aunque sea someramente, a proporcionar un concepto de las teorías de la culpabilidad que se disputan la supremacía.

a).- Según el concepto psicológico de la culpabilidad que todavía predomina entre nosotros, la culpabilidad es la relación psicológica entre el autor-

---

(132).- Derecho penal. Libro de Estudio. p. 190. cárdenas Editor y Distribuidor, S. A. México, 1985.

y su hecho. (133) En consecuencia, la culpabilidad es algo que sólo existe en el autor y que, además, se agota en una relación interna frente a la acción. En el dolo y en la culpa se ven dos especies de la culpabilidad. Es decir, el obrar doloso y culposo, ya es un obrar culpable. El dolo se caracteriza por la voluntad de resultado de parte del autor y la culpa por la ausencia de tal voluntad. (134). En fin, nosotros consideramos que la concepción psicológica de la culpabilidad, se basa en un nexo psíquico entre el sujeto y su conducta o entre el sujeto y el resultado producido, en el primer caso estamos en presencia de los delitos de mera conducta o formales y en el segundo entre los delitos de resultado o materiales, es decir, aquellos que producen un mutamiento en el mundo.

b) Concepción normativa de la culpabilidad.

Baumann enseña, "el concepto normativo de la culpabilidad, hoy predominante y que sustituye al psicológico, ve en la relación entre el autor y sus hechos tan sólo un elemento de culpabilidad. Según este

---

(133).- Cfr. Baumann. Derecho penal. Conceptos fundamentales y sistema. p. 206. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1981, Mezger. Derecho penal. Libro de Estudio. p. 191. Cárdenas Editor y Distribuidor, S. A. México, 1985. Jiménez de Asúa comenta que "fundanse los partidarios de esa teoría en que la culpabilidad halla su fundamento en la determinada situación de hecho predominante psicológica", La ley y el delito. p. 354. Ed. Editorial Sudamericana, Buenos Aires. 1981.

(134).- Derecho penal. Libro de estudio. p. 190. Cárdenas Editor y Distribuidor, S.A. México, 1985.

críterio, también debe corresponder a la culpabilidad de la conducta del autor. Culpabilidad es la relación reprochable entre el autor y el hecho cometido por él" (135)' o mejor dicho, culpabilidad es reprochabilidad, es decir, es el juicio de reproche que se le hace a un sujeto imputable por su proceder doloso, culposo o preterintencional, conociendo lo antijurídico de su conducta y (debiendo) y (pudiendo) comportarse conforme a derecho, al serle exigible una conducta diversa a la que realizó (136).

---

(135).- Derecho penal. Conceptos fundamentales y sistema p. 267. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1981.

(136).- Cfr: Mezger. Derecho penal. Libro de estudio. p. 191. Cárdenas Editor y Distribuidor, S.A. México, 1985. Jiménez de Asúa. La Ley y el delito. p. 355. 12a. ed. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1981. Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho penal. pp. 233-234. 17a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982. Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General. pp. 355-356. 5a. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

c).- Concepción meramente normativa de la culpabilidad.

Para esta concepción, la culpabilidad es el reproche personal aun sujeto imputable y autor de una conducta antijurídica, en virtud de que teniendo conocimiento de su ilícito debiendo y pudiendo observar las normas de derecho es decir, de motivarse en la norma, que le era exigible otra conducta diversa a la que realizó (137).

Sintetizando: una conducta sólo es merecedora de pena si el autor ha realizado culpablemente un tipo penal. Según la concepción psicológica que predomina en nuestro país, esta se reduce a un mero nexo psicológico. Mientras que la concepción normativa de la culpabilidad (y no la meramente normativa de la teoría de la acción finalista), la culpabilidad consta de elementos psíquicos y normativos. Para nosotros, que sólo aceptamos la concepción psicológica de la culpabilidad, y, por ende, como especies de ésta al dolo, culpa y preterintención, la culpabilidad está en la cabeza del autor y el juicio de culpabilidad en la cabeza de los jueces.

---

(137).- Cfr: Baumann comenta: "El concepto simplemente normativo de la culpabilidad, sustentado por la teoría de la acción finalista, se opone totalmente al concepto psicológico. En el concepto psicológico de la culpabilidad, la culpabilidad está en la cabeza del autor y en el concepto simplemente normativo, tan sólo en las cabeza de quienes juzgan, los jueces. Este último concepto renuncia a todo elemento psicológico. Este ha sido unido a la acción como finalidad. Según esta concepción, culpabilidad es el reproche de culpabilidad, la valoración y la conducta del autor". Derecho Penal. Conceptos fundamentales y sistema. p. 209. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981.

Aplicada la teoría psicológica de la culpabilidad que, por otra parte, se encuentra expresamente regulada en los artículos 8o, 9o. del Código Penal, al delito de defraudación fiscal, este ilícito sólo puede llevarse a cabo por la especie de culpabilidad de dolo, en virtud de que es necesario que en la conducta.

El dolo contiene, según la doctrina, dos elementos: el llamado intelectual que comprende el conocimiento de los elementos o circunstancias que pertenecen al tipo legal y, como segundo elemento, el conocimiento de la antijuridicidad del hecho. Esto, es, el sujeto al llevar a cabo su conducta debe saber su comportamiento es contrario a Derecho.

Dogmáticamente, la especie de culpabilidad "dolo" está definida en el artículo 9o. párrafo primero, del Código Penal, en donde se dispone "obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley".

De tal manera el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, debe conocer que tiene una obligación de tipo fiscal con el fisco federal y que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución a bien que alcanza un beneficio indebido.

Sólomente si se realiza el comportamiento del sujeto conociendo los elementos mencionados, habrá obrado el sujeto en forma dolosa y por ende culpablemente.

Por otra parte, en nuestro delito a estudio es imposible que se pudiera dar la culpa, en virtud de que como hemos mencionado es un delito eminentemente doloso, que requiere inclusive un elemento subjetivo

del injusto: el ánimo de lucro.

#### 10.- INCULPABILIDAD.

La inculpabilidad que vamos a estudiar, es la que se deriva del concepto psicológico de la culpabilidad que sostenemos, en virtud de que todavía es la imperante en nuestro país.

Todo medio que anula el "nexo psicológico" en que la culpabilidad con base psicológica consiste, tendrá efecto bastante y suficiente en eliminar la culpabilidad.

Como causas que destruyen la culpabilidad, se han indicado tradicionalmente al error y a la coacción.

Error es la discordancia o no conformidad de nuestras ideas con la naturaleza de las cosas. Equivocación, desacierto. Concepto equivocado. Vicio del consentimiento. También juicio inexacto o falso. En otras palabras, el error consiste en la falsa idea que tenemos de algo, ya que no resulta ser tal cual la creamos. La ignorancia es falta de ciencia, de letras y noticias, es decir, la ausencia total de conocimiento acerca de algo.

Tanto la ignorancia como el error son actitudes psíquicas del sujeto en el mundo de relación, aunque con características diversas. La ignorancia es el desconocimiento total de un hecho, la carencia de toda noción sobre una cosa, lo que supone una actitud negativa, en tanto el error consiste en una idea falsa o errónea respecto a un objeto, cosa o situación, constituyendo un estado positivo. Para los efectos del derecho, sin embargo, los dos conceptos se

identifican, pues tanto vale ignorar como conocer falsamente, o como dice Jiménez de Asúa, "en el área de la Psicología hay una distinción fundamental entre la ignorancia y el error, que se halla ya en Plantón. La primera supone la falta absoluta de toda representación y consiste en una entera ausencia de noción sobre un objeto determinado; es un estado negativo. El error supone una idea falsa, una representación errónea de un objetivo cierto; es un estado positivo. La ignorancia consiste, en suma, en una falta completa de conocimientos, mientras que en el error hay un conocimiento falso"

En conclusiones el error es el falso concepto de la verdad, el conocimiento erróneo, la falta de correspondencia entre la realidad de algo y la idea de que de ella tiene el sujeto.

El error se divide en error de hecho, hoy también llamado error de tipo y en error de derecho; el error de hecho se divide en esencial y accidental, éste a su vez se subdivide en error en el golpe, error en la persona y error en el delito.

Para los efectos penales tiene importancia el error de hecho error de tipo, pues es sabido que el error de derecho no aprovecha al sujeto, ya que la ignorancia de las leyes a nadie beneficia, principio algo atenuado actualmente, con la entrada en vigor del artículo 59 bis del Código Penal.

El error de hecho o error de tipo, para que anule la culpabilidad, debe ser esencial, es decir, debe recaer sobre uno o más elementos de la figura delictiva. Aquí el sujeto activo se conduce antijurídicamente pero por error considera que su

conducta es plenamente lícita. El error debe ser también insuperable, invencible, o sea que no puede ser superado por una persona común y con los medios que las circunstancias del caso permitan.

Si el error no es esencial o si es superable, deja subsistente la responsabilidad a título de culpa, ocasionado impunidad para el sujeto, en el supuesto de que el tipo en concreto sólo pueda ser llevado a cabo dolosamente, como es el caso del delito de defraudación fiscal.

El error no esencial es el error accidental, que puede ser en el golpe, si el resultado querido por el agente no es el ocasionado, es decir, el que se representó en su mente, pero si es equivalente, pero si es equivalente, es un error por desviación. Tal sería el caso del que quiere matar a una determinada persona y por deficiente puntería priva de la vida a otra persona. El error en la persona se da confusión en el sujeto activo respecto del pasivo, por ejemplo, el activo confunde a su vecino con enemigo y lo priva de la vida. Y hay error en el delito si se produce un resultado delictiva distinto del deseado. Como se anotó, en ningún caso el error accidental elimina la culpabilidad.

Dogmáticamente el error esencial está regulado en la fracción XI del artículo 13 del Código Penal, cuando se dice que es circunstancia excluyente de responsabilidad penal "realizar la acción y omisión bajo un error invencible respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la descripción legal (error de hecho o tipo, o que por el mismo error (esencial e invencible) estime el sujeto activo que es lícita su conducta (error de licitud o eximente

putativa).

El delito de defraudación Fiscal no es factible que se presente alguna hipótesis de error de tipo, cuenta habida que los medios requeridos para consumar el delito, son eminentemente dolosos, tal es el caso del engaño y el aprovechamiento del error, donde evidentemente se tiene el conocimiento y voluntad de alcanzar el resultado prohibido por la ley.

Otra causa por la que se anula la culpabilidad son las llamadas eximentes putativas, que consisten en la creencia errónea por parte del sujeto respecto de la realidad fáctica (creo por ejemplo, que se dan los presupuestos de hecho de una causa de justificación, y no se dan ei. defensa putativa), o el error sobre el alcance y límites de una causa de licitud, ejemplo, el exceso en el derecho de retención por parte de los administradores de hoteles, cuando no se satisface el pago del hospedaje; o la creencia errónea de que en ordenamiento jurídico existe una causa de justificación que hace lícita su conducta típica, ejemplo, el derecho de corrección por medio de golpes.

Como ya hemos dicho, las eximentes putativas se encuentran reguladas, con una fórmula genérica en la segunda parte de la fracción XI, del artículo 15 del Código Penal que establece, que en circunstancia excluyente de responsabilidad penal "... o que por el mismo error (esencial o invencible) estime el sujeto activo que es lícita su conducta.

En el delito de defraudación fiscal se puede presentar el error de licitud, toda vez que es factible se presenten causas de licitud por tanto puede acontecer que error esencial e invencible el sujeto

activo crea que a su favor existe una causa de justificación como pudiera ser el estado de necesidad putativo o el impedimento legítimo putativo.

Otra causa de inculpabilidad que de acuerdo a la teoría psicológica que sostenemos tienen virtud suficiente para desaparecer la culpabilidad es la coacción, en razón de que la misma hace desaparecer o anular el elemento volutivo del dolo.

Nos parece correcto transcribir el juicio cartero de Sebastián Solar, respecto a la coacción, cuando dice que "ha de distinguirse firmemente la coacción (vis compulsiva) de la violencia física (vis absoluta), pues en este último caso se supone que el violentado actúa exclusivamente como cuerpo, como objeto pasivo o como instrumento, por medio del cual un tercero ejecuta el delito. El violentado no obra. De este modo, la violencia es típicamente un caso de no acción, pues no existe en el que la sufre ni un mínimo de participación subjetiva: non aget sed agitur; la coacción, en cambio, es un caso típico, para nuestra sistemática, de causa de inculpabilidad. Al hablar, pues, de coacción nos referimos a aquellos casos en los cuales el sujeto resuelve entre un número restringido de posibilidades, pero resuelve él. El que está amenazado de muerte para que destruya un documento, es todavía libre de resolver una cosa o otra, y si rompe el documento es indudable entre las posibilidades ha querido una (coactus voluit). La destrucción del documento es obra de él, aunque sólo el otro sea por ello culpable".

Entre la violencia y la coacción media, pues, la diferencia que va entre ser autor y no serlo. No parece posible la administración de un estado intermedio o admitir una forma de fuerza (moralmente) irresistible o violencia moral) La expresión (fuerza física

irresistible), C.P. 34, 20., debe ser entendida en el sentido estricto de violencia, esto es, eliminando toda apreciación subjetiva del autor acerca de su grado, pretencia o eficacia. Es decir, que cuando interviene la apreciación subjetiva y a consecuencia de ésta media una decisión del sujeto, no debe ya hablarse de violencia, sino de coacción. La fuerza (moralmente) irresistible y la llamada (violencia moral), son coacción".

"Por lo tanto, es coacción la amenaza de un mal (inminente), tanto si va acompañado de sufrimientos actuales como si no los comporta. Las torturas, padecimientos y daños no son violencias, sino coacción, y lo son en la medida en que doblegan la voluntad por la efectiva y elocuente demostración de lo que aún puede venir. El hecho de que las torturas contengan un mal no cambia su naturaleza; su valor excusante debe ser medido siempre con relación a la representación del mal inminente que de ellas se funda o que de ellas puede razonablemente inducir. Esa razonabilidad debe tomar en cuenta la situación del que haya sido torturado, y la intensificación del miedo que la tortura puede comportar".(140)

---

(140).- Derecho Penal Argentino. II. pp. 81-82. Editorial Tipográfica Editorial Argentina. Buenos Aires, 1978. Cuello Calón opina que "la violencia moral, también denominada coacción, representa la coerción que un mal grave e inminente ejerce sobre el espíritu humano violentando sus determinaciones (vis compulsiva). El individuo que es esta situación ejecuta un hecho delictuoso no se consiera culpable porque su voluntad no pudo determinarse libremente", agregando que "doctrinalmente al menor, queda casi reducida al medio temor de un mal grave". Derecho Penal I. pp. 510-511. 11a. ed. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1953.

Como causa de inculcabilidad, la coacción debe, pues, considerarse exclusivamente la referencia a la amenaza de sufrir un mal breve e inminente, es decir, un mal e inminente, es decir un mal pronto a realizarse. La situación, es, psicológicamente más próxima a la del estado de necesidad que a la violencia física; sólo que el estado de necesidad pero funciona como causa la justificación, mientras que es imposible acordar ese efecto a la coacción, pues debiendo ella partir de un tercero, la responsabilidad ésta subsistirá siempre: como mediato, si la coacción era suficientemente grave para desplazar la responsabilidad del autor inmediato, como instigador, si la coacción era leve y debió haber sido resistida.

El hecho de que la coacción sea acción voluntaria, no importa, ciertamente, que esa voluntad sea jurídicamente válida. El principio nula poena sine culpa, en el aspecto volitivo, sólo se cumple en la medida en que el hecho es expresión de la personalidad del autor, esto es, en la medida en que esta sea interiorizada libremente. La coacción se caracteriza por determinar un estrechamiento dilemático de las condiciones en que una decisión debe ser tomado, evitando el escape, esto es, la posibilidad de no hacer ni lo uno ni lo otro.

Dogmáticamente la bis moral o coacción se encuentra comprendida en la fracción VI, del artículo 15 del Código Penal, que se refiere al temor fundado; se ha expresado que la "crítica de esta fracción de referencia es en el sentido de que reglamenta indebidamente el efecto y no la causa que produce el temor, esto es, se debió regular el estado de coacción y no el temor fundado que es su consecuencia.

El delito de hostigamiento sexual puede ser anulado por el estado de coacción, esto, si un sujeto coacciona al sujeto activo con causarle un mal a su persona, a sus familiares o a un allegado, siendo inminente la actualización del mal, para el caso de que por influjo de esta violencia moral reiteradamente al pasivo, es claro, que si obra de tal manera el sujeto coactado le favorecerá una causa de inculpabilidad, en virtud de que su voluntad no pudo libremente determinarse.

#### CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Con relación a las condiciones objetivas de punibilidad, creemos importante transcribir lo que al respecto señala Zaffaroni: "A partir de la observación de que a veces no es el delito el único requisito para que opere la penalidad, y de que, en ocasiones, no es una causa personal la que impide la operatividad de ésta, se llegó a afirmar que hay "condiciones objetivas de penalidad" o de "punibilidad" Bajo este nombre se conocieron por algunos autores los requisitos de perseguibilidad o al menos algunos de ellos. Otros autores incluyen en este rubro a elementos del tipo objetivo que entendían que no debían ser alcanzados por el dolo y, según otros, ni siquiera causados por el autor, o por la conducta. Otros finalmente, distinguen dentro de este complejo los requisitos de perseguibilidad de ciertos componentes objetivos que colocan fuera del tipo y como presupuestos de la "punibilidad", pero cuya naturaleza pretende que es totalmente distinta de la de cualquier otro componente y que se caracteriza por su pura presencia objetiva".

En este rubro se han incluido elementos de la mayor heterogeneidad. Así, dentro de nuestro derecho se

han considerado como condiciones objetivas de punibilidad, el divorcio previo por causa de adulterio para la perseguibilidad del adulterio, la declaración de quiebra y el aviso bancario, comunicación del tenedor o cualquier otra forma documentada de interpelación.

Por nuestra parte, consideramos que el divorcio previo por causa de adulterio como requisito procesal para la operatividad de la coerción penal: la declaración de quiebra del comerciante creemos que es un elemento del tipo objetivo; la interpelación del banco o del tenedor en el delito de libramiento de cheque sin provisión de fondos no pasa de ser un requisito que tiende a hacer indubitada la prueba del conocimiento de la posición de garante por parte del librador del cheque".

"Tal como se las ha concedido, las llamadas "condiciones objetivas de punibilidad" se nos esfuman en una serie de elementos heterogeneos en la pretensión de su existencia unitaria choca fuertemente con el principio de culpabilidad, por que afecta el principio de que no hay delito si por lo menos no tiene la forma típica culposa. Ello obedece a que se pretende que hay elementos objetivos de los que depende la punibilidad y que no deben ser abarcado por el conocimiento o por la posibilidad del conocimiento. Ningún problema hay en admitirlos cuando son meros requisitos de perseguibilidad del delito, porque es algo que hace al derecho penal sino al procesal penal, y que para nada pone en juego el principio del culpabilidad, pero en tanto se les otorgue carácter de derecho penal de fondo, se corre el riesgo en que caen los autores que les asignan esta característica extraer ciertos elementos de los tipos objetivos y trasladarlos a este

nivel, con la cual burlan con un estratagemas el requisito fundamental de que sean abarcados por el conocimiento en el dolo o por la posibilidad de conocimiento en la culpa"

Las condiciones objetivas de punibilidad pueden ser definidas, con Antón Oneca, "ciertos hechos, ajenos a la culpabilidad, necesarios para que la acción sea punible o para que se aplique determinada agravación de la pena. (142).

Por lo que respecta al delito de defraudación fiscal estimamos que no requiere condición objetiva de punibilidad alguna.

#### 12.- AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

No hallaremos en la hipótesis del aspecto negativo de las condiciones objetivas de punibilidad, esto es, ante la ausencia de las condiciones objetivas de punibilidad, cuando requirieráindolas el delito para poder sancionar a una persona, no se satisfaga.

#### 13.- PUNIBILIDAD.

La punibilidad ha recibido diverso tratamiento en la ciencia jurídico-penal, siendo considerada por algunos como elementos del delito y, por otros, como una consecuencia del mismo.

---

(141).- Cfr, Zaffaroni. Manual de Derecho penal. Parte General. pp. 688-689. Ed. Mexicana. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1986.

(142).- Cfr.- Sainz Cantero. Lecciones de Derecho Penal Parte General, pág. 751. Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1990.

El hecho típico, antijurídico, imputable y culpable debe tener como complemento la amenaza de una pena, o sea, debe ser punible y sancionado con una pena el comportamiento delictuoso.

Conforme a la definición de delito que proporciona el artículo 7o. del Código Penal, podría resolverse que la punibilidad si es elemento del delito, sin embargo, los argumentos en contra son atendibles y sólo podemos decir que la discusión acerca de la punibilidad, como elemento del delito, subsiste y que nosotros en el presente estudio lo hacemos considerándola como elemento del delito por razones de exposición.

La pena constituye en principio el medio coactivo más contundente con que cuenta el Estado. Mediante la pena se puede lícitamente privar de su vida a una persona, en los Estados en donde todavía existe la pena de muerte, o tenerla encerrada en la cárcel durante años. La historia nunca ha retrocedido durante la gravedad de tales castigos y ha hecho de ellos siempre uso, para responder a los hechos que en cada momento se han considerado delictivos.

La evolución histórica de las penas se haya, sin embargo, bajo el signo de una paulatina atenuación de su rigor, paralela al aumento del confort material y a la sensibilidad de la humanidad ante el sufrimiento en parte consecuencia de lo anterior. Así, en nuestro ámbito de cultura ya ha desaparecido de las legislaciones las penas corporales, entendidas por éstas, las que se ejercían para lesionar el cuerpo del sujeto activo del delito, como por ejemplo los palos, azotes, la marca, el tormento, etc. Es curioso que, por el contrario, ante el importante aumento de la

delincuencia, particularmente en las ciudades, un sector de la opinión pública ve en las penas y hasta en su agravación el cambio que deberá seguirse para atenuar la criminalidad y garantizar la seguridad ciudadana.

La punibilidad que contiene el delito de defraudación fiscal va en razón al monto de lo defraudado, al efecto se establece en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

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

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda; la pena será de tres meses a seis - años de prisión".

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

Querrela necesaria.

El delito de defraudación fiscal se persigue por querrela, al señalarse en el párrafo cuarto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que

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

Respecto a la querrela, González Bustamante, enseña, que "en delitos perseguibles por querrela necesaria, como en el abuso de confianza, estupro, raptó, adulterio, injurias, difamación, delitos de daño en propiedad ajena cometidos en el tránsito, etc; o en ciertos delitos patrimoniales cometidos por colaterales o a fines, la obligación impuesta al ofendido se convierte en una facultad; se abandona a la voluntad del quejoso la investigación del delito y la promobilidad de la acción penal. Esta distinción que caracteriza los delitos perseguibles de oficio, de los perseguibles por querrelas necesaria, ha sido consecuencia del robustecimiento del poder estatal para no abandonar la acción privada el castigo y persecución de los delitos que producen trastornos en la pública y alarma en la sociedad. Lentamente, se ha limitando la intervención del ofendido en el proceso y reduciendo también el grupo de los delitos perseguibles por querrela necesaria" (143).

---

(143).- Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano p. 127. 7a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

En los delitos perseguibles por querrela de parte ofendida, el ofendido por el delito es el facultado para promover la iniciación del procedimiento y para ponerle término a la acción penal por medio del perdón expreso otorgado en los términos que la ley establece; de tal manera que la querrela es un derecho subjetivo, vinculado a la persona que lo posee, e inalineable, pero siempre se ha de hacer preciso el distingo entre la persona ofendida por el delito y la persona que ha sufrido el daño.

Además que la querrela necesaria se considera, como hemos dicho, una facultad que se concede a los ofendidos para ocurrir ante el juzgado correspondiente a otorgar su perdón, extinguiendo de este modo la acción penal. En suma, los tratadistas modernos consideran a la querrela necesaria como requisito de procedibilidad, lo que a nuestro juicio es correcto.

#### 14.- EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Las excusas absolutorias son supuestos en los que, no obstante darse una conducta típica, antijurídica y culpable el legislador los declara expresamente exentos de penas por razones de política criminal, de utilidad o de oportunidad política. La sentencia de la Sala Segundo del Tribunal Supremo, nos dice Sainz Cantero, de 5 de abril de 1983 ofrece una acertada definición de las mismas al decir que "son aquellas circunstancias en las que el legislador por razones de política criminal, exime de pena a los partícipe de un acto típico plenamente antijurídico, imputable y culpable".

"No afectan, en consecuencia, a ninguno de los restantes elementos del delito, sólo la punibilidad se verá afectada en cuanto que la expresa previsión legal

hace imposible la aplicación de la pena que se conmina para la conducta de que se trata. La escrita observancia de esta nota característica facilita al penalista la depuración de las auténticas excusas absolutorias frente a otras causas de exención de responsabilidad criminal a las que erróneamente se les califica de tales. No fue otro el criterio que sirvió a Rodríguez Muñoz para reducir sencillamente el catálogo de excusas absolutorias que Silvela había elaborado". (144).

En el delito de defraudación fiscal el legislador no previó algún tipo de excusa absolutoria, en el sentido del autor del delito mencionado, en razón de considerar más perjudicial hacerlo que dejarlo sin sanción.

---

(144).- Cfr.- Sainz Cantero. lecciones de Derecho Penal Parte General, p. 756. Bosch. Casa Editorial, Barcelona, 1990.

## CAPITULO IV.

### FORMAS DE APARICION DEL DELITO

La segunda esfera del delito comprende las formas en las cuales se manifiesta el mismo.

#### 1.- INTERCRIMINIS.

El intercriminis, es como su nombre lo indica, el recorrido de las diversas fases que comprende el delito, desde su ideación hasta su agotamiento. "tradicionalmente distingase en el intercriminis (camino del delito), la fase interna de la externa, llamadas también subjetiva y objetiva. El delito se encuentra en su fase interna cuando aún no ha sido exteriorizada; no ha salido de la mente del autor; en tal estado se coloca la ideación, la deliberación y a la resolución de delinquir" (1). Respecto al intercriminis expresa Jiménez de Asúa, que "el delito recorre un camino que tiene su partida en un proceso interno. De aquí el estudio de las dos fases: interna y externa, ordinariamente el hombre delibera y luego ejecuta. Sin embargo, a veces el sujeto, sin entrar en la fase de realización produce una manifestación intermedia: excita a la rebelión, hace la apología del crimen, etc. En esta fase intermedia estudiamos el delito putativo, porque se trata de una ideación. Por último, en la fase externa incluimos primero los actos preparatorios; luego a la tentativa y la frustración.

---

(1).- Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General p. 435. 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

Más tarde trataremos el medio idóneo y la consumación (2).

Para nosotros el intercriminis o cambio del delito consta de dos fases: una interna o subjetiva integrada a su vez por tres momentos, ideación, deliberación y resolución interna y una externa u objetiva caracterizada por tres momentos, que son la resolución manifestada, los actos preparatorios y los actos ejecutivos, integrados a su vez estos últimos por la tentativa acabada, la inacabada y la imposible o delito imposible.

El camino del delito es común en los delitos dolosos, no así en los culposos, pues en ellos no se dan estos momentos, de fase interna y externa, pues su esencia, es decir la esencia del delito culposo viene dada por la violación objetiva de un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones personales le imponen. En el hecho culposo la voluntad no se dirige a la producción del resultado típico penal, sino solamente a la realización de la conducta inicial. La vida del delito culposo surge cuando el sujeto por imprudencia o negligencia descuida, en su actuación, la diligencia o precaución debidas, que debe poner en juego para la evitación de la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico penalmente protegido. En consecuencia el delito no puede quedar en grado de tentativa, este adquiere vida con la ejecución misma.

---

(2).- La ley y el Delito. p. 458. ed. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1981. Castellanos Tena indica, que "el delito se desplaza a lo largo del tiempo, desde que apunta como idea o tentación de la mente, hasta su agotamiento. A este proceso se le llama intercriminis, es decir, camino del crimen. Lineamientos elementales en Derecho Penal. p.275.17a. Ed.Porrúa,S.A. México,1982

En el delito de defraudación fiscal es factible que se presente el intercriminis, o sea que queden la fase interna como la externa, toda vez que este ilícito es eminentemente doloso, al requerir incluso un elemento subjetivo de lo injusto.

A continuación analizaremos someramente los momentos de la fase interna y externa del intercriminis.

a) Fase interna.

Esta fase como ya hemos indicado, esta constituida por tres momentos:

El primero, se denomina ideación o idea criminosa, que es el instante en que el sujeto activo concibe en su mente la comisión de un ilícito pena. Este momento, en el delito de defraudación fiscal se lleva a cabo cuando el agente idea o concibe, mentalmente, omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido, utilizando como medidas el engaño o aprovechamiento del error.

La deliberación, segundo momento de la fase interna del incriminis se refiere a la valoración, a la meditación, a la consideración entre la realización o abstención del hecho delictuoso. Así, este momento en el delito de defraudación fiscal se efectuará cuando el sujeto activo delibere internamente sobre la omisión o no del indicado delito.

La resolución, tercer momento, es el instante en que el sujeto decide llevar a cabo su conducta delictuosa. El sujeto activo en este momento del incriminis, resolverá internamente sobre la decisión

efectiva de cometer la defraudación fiscal.

La fase interna del camino del delito no es punible, en virtud de que el Derecho penal sanciona únicamente los hechos realizados, no las ideas, existe en esta materia la máxima de que nadie puede ser penado por sus pensamientos, esto es, el principio dominante hoy es que el pensamiento no delinque.

b).- Fase externa.

La fase externa se integra también de tres momentos, que son, la llamada resolución manifestada o manifestación de cometer el delito, preparación o actos preparatorios y actos ejecutivos.

Resolución manifestada. "La idea criminosa aflora al exterior, surge ya en el mundo de relación, pero no simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existe sólo en la mente del sujeto" (3). Pavón Vasconcelos señala, que "cuando la resolución se exterioriza a través de la realización de actos materiales, estamos ya dentro de la fase exterior u objetiva del delito: penetramos a lo que algunos autores denominan el proceso ejecutivo del delito. Para Maggiore tal proceso comprende: a) la preparación; b) la ejecución y c) la consumación. La ejecución puede ser subjetivamente completa y objetivamente incompleta, en cuyo caso se habla de delito frustrado, subjetiva y objetivamente incompleta o imperfecta en el que se

---

(3).- Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho Penal. p. 277. 17a. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

habla de delito tentado de connato" (4). Finalmente, Jiménez de Asúa enseña, que " entre la fase interna, actualmente impune y la externa, existen varias zonas intermedias, y de ellas, dos principalmente merecen un examen detenido: la resolución manifestada y el delito putativo.

La resolución manifestada ha sido objeto de estudio sobre tres formas conocidas en Francia: la proposición, la conspiración y el complot. Pero nosotros descartamos el último, porque el complot no es más que un modo de conspiración: (5). De tal manera, que la manifestación por parte del sujeto activo del delito de defraudación fiscal es susceptible de originarse, cuando el sujeto manifiesta su decisión externamente de omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Los actos preparatorios consisten en la realización de comportamiento la mayor parte de las veces en sí mismos lícitos con el propósito de llegar a la ejecución del delito, pero en los cuales no es apreciable la vinculación de la idea criminal con la transgresión de la norma penal. Se trata de un momento intermedio entre la manifestación o resolución manifestada y los actos ejecutivos o de ejecución.

---

(4).- Manual de Derecho penal Mexicano. Parte General p. 438. 5a. ed. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.

(5).- La Ley y el Delito p. 464. 12a. ed. Editorial Sudamericana. Buenos Aires., 1981.

Jiménez de Asúa comenta: "Iniciase la fase externa con los actos preparatorios, cuyo definitivo deslinde se fijará al hablar de los límites de la tentativa. Estos actos son aquellos que no constituyen la ejecución del delito proyectado, pero que se refieren a este delito en la intención del agente, que tiende así a preparar su ejecución; son ejemplo, el hecho de procurarse un arma para cometer el delito, el de armarse de garrúas y rondar la casa, etc.

En la práctica son muy difíciles de distinguir de los actos de ejecución, y se ha dicho, para lograrlo, que sino de naturaleza inocente que igual pueden ser practicados por un individuo que tenga propósitos delictuosos, que por aquel que vaya a cometer un ilícito (el que compra una escopeta, puede ser para realizar un homicidio o para ir a una partida de caza). Entonces son preparatorios, y si sólo pueden ser ejecutados por el que tenga ánimo de delinquir, son actos de ejecución. Es muy importante tenerlos en cuenta, pues por medio de ellos se puede averiguar si el delito fue premeditado" (6).

#### Actos externos.

La ejecución es el momento en el cual el sujeto activo agota su conducta para la realización del tipo, la fase dentro de la cual el sujeto lleva a cabo todos los actos que supone necesarios para realizar la conducta delictuosa, ideada, deliberada, resuelta, manifiesta y prepara. Si se colma y reúnen todos los-

---

(6).- La Ley y el delito. p. 471. 12a. ed. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1981. Cfr. Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho penal. p. 278. 17a. ed. editorial porrúa, S.A. México, 1982.

elementos típicos del delito se estará en presencia del delito consumado, en caso contrario, de la tentativa que estudiaremos a continuación.

"Entendemos pues, por tentativa nos dice Castellanos Tena, los actos ejecutivos (todos o algunos) encaminados a la realización de un delito. si este no se consuma por causas ajenas al querer del sujeto" (7). Jiménez de Asúa señala, que "aparece en la dogmática contemporánea la idea de que la tentativa así como la codelincuencia no son más que formas de la adecuación típica, o mejor dicho, causas de extensión de la pena. La prioridad de esta teoría injustamente desconocida corresponde a Max Ernesto Mayer. Copiamos sus palabras (sobre las causas de extensión de la pena)", y agrega, que "cuando la voluntad criminal se traduce en un caso externo que entra en la esfera de la consumación, del delito, sin llegar a llenarla y va dirigida claramente a conseguir la objetividad jurídica del delito, pero sin llegar a lesionarla el acto se llama ejecutivo y la figura a la que se da lugar denomina tentativa. Esta puede definirse sintéticamente como la ejecución incompleta de un delito. La punibilidad de la tentativa se funda, de un lado, en la voluntad criminal, que se da igual que en el delito consumado, y de otra parte, en el peligro en que ha estado en un momento concreto el bien jurídico que se atacaba, así como en la alarma o daño social que ocasiona. La tentativa es un grado en la vida del delito. Es, por falta del daño inmediato o físico, un delito imperfecto. Algunos penalistas (Buccellati, Civoli, Massari) ha definido que la tentativa se consi-

---

(7).- Lineamientos elementales de Derecho penal. p. 279. 17a. edición. Editorial. Sudamericana. Buenos Aires. 1981.

dera en sí misma como un delito.

Pero es equivocado este criterio objetivo. La personalidad del delincuente se revela también en la tentativa en cuanto a los actos que la constituyen se ordenan a su fin" (8).

Existen dos formas de tentativa, la tentativa acabada o delito frustrado y la tentativa inacabada o delito intentado.

En la tentativa acabada o delito frustrado, el delito lleva a cabo todos los actos idóneos para cometer el delito, pero el resultado no se presenta por causas ajenas a su voluntad. Hay ejecución completa de actos, lo que no se realiza es el resultado.

Encontramos que la tentativa inacabada o delito intentado, consiste en la emisión de uno o varios actos tendientes, consistentes en la verificación del delito. en este caso, la ejecución es incompleta, y, obviamente, el resultado es consecuencia de la omisión de uno o varios actos no se produce.

En la tentativa acabada o delito frustrado hay ejecución completa de actos encaminados hacia un resultado delictivo, el cual acontece, como se dijo, por razones ajenas al autor, en tanto que en la tentativa inacabada o delito intentado, la ejecución es incompleta, no se realizan todos los actos necesarios para llegar al fin delictivo deseado.

---

(8).- La Ley y el Delito. pp. 473-474. 12a. Ed. editorial Sudamericana. Buenos Aires. 1981.

Por otra parte, el delito imposible o tentativo imposible es cuando no se produce el resultado delictuoso, por idoneidad de los medios empleados o por inexistencia del objeto jurídico o bien por faltar el objeto material del delito. En el delito imposible no existe la posibilidad material, factible de realización, porque falta un presupuesto del delito, por ejemplo, la vida en el homicidio o por los medios empleados, como sucede en el caso de la administración de azúcar, con fines homicidas o abortativos.

Dogmáticamente la tentativa está prevista en el artículo 12 del Código Penal, que a la letra dice:

"Existe tentativa punible cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza ejecutando la conducta que debería producir u omitiendo - la que debería evitarlo, si aquel - no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente".

Por nuestra parte consideramos que en el delito de defraudación fiscal es factible se actualice la tentativa inacabada, acabada o imposible, en razón de que considerando la naturaleza del comportamiento prohibido es posible se lleve a cabo un comienzo de los actos de ejecución o la totalidad de ellos, sin consumir el delito por faltar la voluntad del sujeto activo.

Por razones apuntadas en el delito de defraudación fiscal cabe hablar de arrepentimiento o desistimiento.

Empero, el desistimiento como arrepentimiento se haya regulados en el artículo 12, párrafo tercero, del

Código Penal, cuando se dice, que "si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a esta se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a los actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delito:

#### Consumación.

Se ha expresado por diversas doctrinas que la consumación se verifica cuando se han llevado a cabo todos los elementos del tipo. Aseveración que no compartimos, en virtud de que con tal expresión sólo se está aludiendo a la tipicidad y no a la consumación de un delito, cuando se han realizado todos sus elementos constitutivos, esto es que se verifique los elementos del delito, de la figura delictiva en concreto más los comunes o sea, del delito.

De tal manera la consumación en el delito de defraudación fiscal se realizará cuando se integren los elementos del mencionado ilícito.

#### 2.- CONCURSO DE DELITOS.

"En ocasiones el mismo sujeto es autor de varias infracciones penales; a tal situación se le da el nombre de concurso, sin duda por que en la misma persona concurren varias autorías delictivas. El concurso de delito puede ser ideal o material" (9). O como expresa Jiménez de Asúa, "la tajante diferencia entre el concurso ideal y el concurso real fundado en la unidad

---

(9).- Castellanos Tena. Lineamientos elementales de Derecho Penal. p. 295. 17a. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

de la acción del primero de ellos está muy contravertida. Ciertamente, la más grande de las confusiones reina en el mal llamado concurso de delitos, y por ello, José Peco quiere que desaparezca la distinción entre concurso ideal y real" y agrega, "muchacha luz se ha hecho ya al separar el concurso ideal y el denominado (concurso aparente de leyes), y acaso se hiciese en el tema la claridad definitiva si, al contrario de lo que se ha hecho en Italia, se diera un más exacto significado a la palabra acto y al vocablo hecho, como ya hemos dicho y como después veremos con mayor detalle" (10). En otra parte expone, que la pluralidad de delitos, constituye lo que se denomina concurso real, que puede ser simultáneo o sucesivo (en este último caso en cuando suele llamarse reiteración). En verdad, el concurso real tiene escasa importancia en la teoría del delito y queda resuelto por eliminación de cuantas reglas hemos fijado hasta ahora en orden a la unidad y pluralidad delictiva. Su trascendencia radica en la doctrina de la pena, de las que nosotros no nos ocuparemos ahora. Al respecto, las consecuencias del concurso real pueden resolverse conforme a tres sistemas: acumulación material o matemática: régimen de absorción y acumulación jurídica, que es la preferible" (11).

El concurso ideal según lo preceptúa el artículo 18 del Código Penal existe "cuando con una sola conducta se comete varios delitos". De tal manera que en el delito de defraudación fiscal en atención a su naturaleza jurídica no se presenta, pues para que fuera posible, una sola conducta del sujeto activo tendría -

---

(10).- La ley y el delito. pp. 532 y 534. 12a. Editorial Sudamericana. Buenos Aires. 1981.

(11).- La ley y el delito. p. 534. 12a. ed. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

que considerarse como defraudación fiscal y además ésta tener la virtud suficiente de ser eficaz para que simultáneamente se cometiera otra defraudación fiscal (aun idéntico titular).

"Existe concurso real según lo establece la segunda parte del artículo 18 cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos"

En el presente caso, no existe ninguna dificultad, toda vez que el sujeto puede además de con un comportamiento cometer el delito de defraudación fiscal, con otra u otras conductas consumir otros ilícitos de igual o diversa naturaleza, por ejemplo, robo, homicidio, violación, estupro, fraude, etc. Esto, es, se requiere de varias conductas que sean productoras de varios delitos.

### 3.- AUTORIA Y PARTICIPACION.

Nuestro Derecho Penal distingue, cuando varias personas participan en un hecho punible, entre autoría y participación. Las formas de manifestación de la autoría directa o inmediata; la autoría mediata o secundaria, y la coautoría. Las clases de participación son la instigación y complicidad.

Zafaroni manifiesta, que "frecuentemente el delito no es obra de una sola persona, de la misma manera que sucede en cualquier otro orden de la vida donde se dan supuestos en que concurren varias personas en el mismo acontecimiento: una intervención quirúrgica, una conferencia, etc. Siempre que hay una concurrencia de personas en un evento, cabe distinguir entre las que son autoras y otras que participan en el mismo pero no son autores. Cuando ello sucede en un delito, se habla

de concurrencia de personas en el delito. En un sentido amplio, a la concurrencia de personas en el delito se llama (participación), pero en un sentido estricto, participación es sólo la concurrencia de quienes participan sin ser autores. Este doble sentido de la palabra (participación) obedece a que puede haber participación de personas, en el delito, pero también participación de personas en la conducta del autor del delito." (12).

Jiménez Huerta indica: "Las figuras típicas describen sólo, en cada caso concreto, la conducta de un sujeto activo concreto, la conducta de un sujeto activo, primario. Las palabras (el que haga tal cosa) o (el que omita tal cosa) son superlativamente elocuentes. Resulta innecesario advertir que en estas expresiones puede quedar comprendida una pluralidad de personas, no obstante el pronombre personal, de la oración es utilizado en forma singular, todos los que realizan íntegramente la acción principal típica, son sujetos activos primarios: su intervención personal es subsumible directamente dentro del tipo. Ahora bien, las personas que no han ejecutado dicha acción principal pero hubiesen efectuado con igual fin acciones anteriores o simultáneas, no pueden quedar comprendidas dentro del tipo penal, pues sus acciones no encajan en el mismo", y agrega que el Derecho Penal no puede limitar su alcance y sancionar exclusivamente las conductas de aquellas personas que de modo principal lesionan o ponen en peligro de lesión los bienes jurídicos que protegen las figuras típicas. En-

---

(12).- Manual de Derecho Penal. Parte General. p. 491. Editorial. Buenos Aires. 1977.

el ámbito de su área entran también en juego otras personas diversas de las que el tipo expresamente menciona, pues en torno a la conducta accesorias, ora anteriores, ora simultáneas. Y desde el momento en que estas acciones accesorias son, en mayor o menor grado, coadyuvantes de la principal y, por tanto, inequívocadamente antijurídicos obvios es que adquieran una trascendente importancia que no es posible desconocer si se quiere que el Derecho Penal valore los hechos del mundo circulante en su viviente plenitud" (13).

En mérito a lo anteriormente expuesto, nuestro ordenamiento penal regula la autoría y participación en su artículo 13 del Código Penal.

La fracción II del indicado numeral, define el autor material o inmediato, cuando dice "que son personas responsables del delito", "los que lo realicen por sí"; la fracción III, alude al coautor con la expresión "los que lo realicen conjuntamente"; la IV se refiere al autor mediato "los que lo llevan a cabo sirviéndose de otro", y la V, menciona al autor intelectual o instigador, cuando se refiere a "los que determinen intencionalmente a otro a cometerlo".

Enfocada la teoría de la autoría y participación en el delito de defraudación fiscal, tenemos que:

I.- Será autor material o inmediato, el sujeto activo que por medio de engaño o aprovechamiento del error, omita total o parcialmente por sí el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido (artículo 13-II).

---

(13).- Derecho penal Mexicano I. pp. 393-394. 3a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

II.- Consideramos que no se puede presentar el caso de la coautoría, pues el delito de defraudación fiscal es de los señalados como de "propia mano", donde el sujeto personal o corporalmente lo debe de ejecutar, de tal manera que dos personas teniendo la calidad de contribuyentes engañaron o se aprovecharon del error del sujeto pasivo de la conducta cada uno de ellos, es decir por separado, cometería el delito.

III.- La autoría mediara resultará excluida también en el delito de defraudación fiscal por las razones apuntadas líneas arriba.

IV.- La complicidad, es decir, aquella que "intencionalmente prestan ayuda o auxilian a otro para su comisión" pueden concurrir en el delito de defraudación fiscal, de tal manera que si por ejemplo el sujeto presta ayuda o cooperación al sujeto activo, tal conducta llevada a cabo por el primer sujeto, es constitutiva de complicidad.

V.- Por último, puede ser un sujeto que instigue o determine al autor material de defraudación fiscal para que éste omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido.

## CONCLUSIONES.

Una vez realizado el estudio dogmático del delito de "Defraudación Fiscal" y de sus múltiples implicaciones, podemos concluir que:

I.- La Defraudación Fiscal pertenece a la clasificación de los acéfalamente denominados " Delitos Especiales ", de los cuales difiere diametral y ampliamente de su existencia; ya que los mismos vulneran los principios de Política Criminal a los cuales tanto hacen referencia los Estados de Derecho, dichos principios son los de Mínima Intervención, el de Subsidiaridad y el de Fragmentación.

En consecuencia de lo anterior el Derecho Penal sería una de las ramas más prolíficas (si no es que la mayor) del ordenamiento jurídico.

II.- La dispersión de tipos en el Derecho Penal debe ser corregida, de modo que en la medida de lo posible se consiga una ordenación lógica de los tipos que protejan realmente bienes jurídicos que sean capaces, merecedores y necesitados de protección jurídico-penal, atendiendo los principios de política criminal y depurando aún los que actualmente se encuentran previstos en el Código Penal, formando una sola codificación sin crear una concentración masiva de delitos.

Sin embargo, debe prevalecer el Ordenamiento Penal Militar, que norme las conductas previstas como delictivas de las Fuerzas Armadas Mexicanas, tal y como lo dispone el artículo 13 del Pacto Político Federal Mexicano.

II.- De acuerdo a la doctrina, el delito de defraudación fiscal puede tener tres aspectos que explican su naturaleza jurídica: como ilícito Administrativo, como ilícito Fiscal, o bien como ilícito Penal.

Sustentamos el criterio de que la naturaleza jurídica de la defraudación fiscal, es eminentemente penal, atendiendo a la reacción de la sanción y de la dependencia que existe con las normas del derecho penal llamado "común".

IV.- Existe la casi unanimidad en considerar que la prevención especial de la pena difícilmente se puede presentar en los graves evasores fiscales, quedando por lo tanto la mera retribución; con lo cual se estará aceptando la falta de creación del ser humano ante esta circunstancia y desechando muchos esfuerzos intelectuales que se han desarrollado a través de muchas décadas.

V.- La defraudación fiscal, no debe ser considerada como un ilícito penal, sino como un ilícito fiscal cuya sanción sea de carácter eminentemente resarcitoria y disciplinaria. Por medio del procedimiento forzoso de ejecución administrativa para el primero de los casos, y para el segundo de ellos, a través de cancelación de beneficios fiscales, la publicidad de la infracción, la pérdida de patentes, cierre parcial de fábricas y establecimientos con pago a empleados y multas de elevada cuantía, hasta la cancelación de inscripción a las Cámaras de Comercio.

VI.- Es un delito, la defraudación fiscal, de resultado material, resultando fáctico de índole económico; ilícito que se puede llevar a cabo mediante

una acción, por una comisión por omisión, o bien, por una conivención de ambas formas de conducta.

VII.- No es dable se presente en la defraudación fiscal el aspecto negativo de la conducta, por ejemplo que faltara la voluntad por fuerza física, fuerza mayor, movimientos reflejos, movimientos fisiológicos, etc., al llevarse a cabo el fraude con engaño o aprovechamiento del error, y con el fin o ánimo del lucro que requiere el tipo.

VIII.- Como elemento del tipo tenemos en primer término al presupuesto del delito, consistente en la relación de contribuyente que debe ligar al activo con el pasivo el bien jurídico tutelado como ya señalamos es el activo patrimonial del sujeto pasivo; el objeto material lo constituyen los créditos a favor del Estado; se requieren como medios el engaño o el aprovechamiento del error, y se exige un elemento subjetivo del injusto traducido en el ánimo de lucro del sujeto activo.

IX.- Habrá antijuridicidad en la defraudación fiscal cuando habiendo adecuación a lo dispuesto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no haya a favor del sujeto activo alguna causa de justificación, como lo sería el estado de necesidad.

X.- Requiere la imputabilidad del sujeto activo, o sea la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho y capacidad de conducirse de acuerdo con esa comprensión; faltando algunas de las capacidades mencionadas el sujeto activo será inimputable, sin embargo pudiera ser sometido a medidas de seguridad en términos de los artículos 67 y 68 Código Penal.

XI.- Se considera a la defraudación fiscal como un delito eminentemente doloso, detectándose un dolo genérico, consistente en el querer omitir el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido y un dolo específico, traducido en el ánimo de lucro de parte del sujeto activo.

XII.- Consideramos que se puede presentar la inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta, esto es en el caso de la coacción; o bien, por error de licitud, en el supuesto de que estime erróneamente la existencia de una causa de licitud, que de existir realmente harían lícita su conducta.

## BIBLIOGRAFIA

1.- Aceves Urzua Marco Flavio, Análisis Jurídico de los Delitos Fiscales, IV Simposium Nacional de Impuestos, Universidad de Guadalajara.

2.- Acosta Romero Miguel y Eduardo López Betancourt, Delitos Especiales, Editorial Porrúa, 1a. Edición, México, 1989. p.p. 307.

3.- Adam Adam Alfredo, La Fiscalización en México 1a. Edición, U.N.A.M. México 1986, pp. 250.

4.- Análisis Fiscal, Reforma Fiscal 1990, año 2 número 13. Editorial Pac, México 1990, pp. 85

5.- Análisis Fiscal, La Defraudación Fiscal, año I núm. 10, Editorial. Pac, México 1990, pp. 59.

6.- Belsa Pafael, Derecho Administrativo, 14 Edición, Tomo I. Edit. Roque de Palma, Buenos Aires Argentina, 1970. pp. 563.

7.- Carranca y Trujillo Raúl. Derecho Penal Mexicano, Parte General. U.N.A.M. México 1937, pp. 321.

8.- Carranca y Trujillo Raúl, Derecho Penal Mexicano, parte General, edit. Libros de México 1967, pp. 634.

9.- Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa, México 1983, pp. 340.

10.- Ciat, Secretaria Ejecutiva del Trimestre Fiscal, año 6 No. 24, Abril, Julio-Septiembre, Guadalajara Jalisco, México 1985, pp. 78.

11.- Código civil para el Distrito Federal, 57 Edición, Editorial Porrúa, México 1990, pp. 639.

12.- Código Fiscal de la Federación, 40 Edición, edit.

Porrúa Mexico 1990, pp. 735.

13.- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento Comentado. Luis Eduardo Ramírez Ruiz. 2a. Edición, Editorial Pac, México 1987, pp. 931.

14.- Código Penal para el Distrito Federal, 45 Edición, Editorial Porrúa, México 1990, pp. 240.

15.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 87 edición, Editorial Porrúa, México 1990, pp. 735.

16.- De Juano Manuel, Finanzas y Derecho Tributario, Ediciones Molachino Rosario 1964, pp. 765.

17.- De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano 13a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1985, pp. 740.

18.- Delgadillo Gutiérrez Luis, La Ilusión Tributaria, Revista de Difusión Fiscal, diciembre 1974, pp. 150.

19.- Fontán Balestra Carlos, Tratado de Derecho Penal Tomo II, Parte General, Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina 1966, pp. 495.

20.- Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1967, pp. 540.

21.- García Domínguez Miguel Angel, Derecho Penal Mexicano, Edit. Cárdenas, México 1982, pp. 440.

22.- García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Edit. Cárdenas, México 1983, pp. 427.

23.- González de la Vega Francisco, Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1955, pp. 445.

24.- Hernández Esparza Abdon, La Defraudación Fiscal, Ediciones Ectas, México 1964, pp. 240.

25.- Investigación Fiscal, No. 65, Mayo 1971, Mexico, D.F. pp. 140.

26.- Jimenóz de Asúa Luis, La Ley y el Delito, 3a. edición, Editorial Edigraf, Buenos Aires Argentina, pp. 1153.

27.- Ley del Impuesto sobre la renta, 48 Edición, Editorial Porrúa, México 1990. pp. 411.

28.- Lomeli Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, 1a Edición, Editorial Porrúa, México 1979. pp. 340.

29.- Laure Maurice, Tratado de Política Fiscal, editorial de Derecho Financiero, Madrid 1960, pp. 491.

30.- Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial Universidad Potosina, México 1976, pp. 254.

31.- Millán González Arturo, La Defraudación Fiscal y sus consecuencias Penales en 1990, Editorial Pac México 1990, pp. 524.

32.- Mac Iver Cousiño Luis, Derecho Penal Chileno, Parte General, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile 1975, pp. 946.

33.- M. Guillian Carlos Fonrouge, Derecho Financiero, Vol. II Ediciones de Palma. Buenos Aires Argentina 1965, pp.430.

34.- Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México 1988, pp. 363.

35.- Pavón Vasconcelos Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano, 6a Edición, Editorial Porrúa, México 1984, pp. 524.

36.- Perulles Bassas Juan, Manuel de Derecho Fiscal, Librería Bosch, Barcelona España 1965, pp. 520.

37.- Prieto Fortun Guillermo, Investigación Fiscal 2a. Epoca número 5 Mayo-Junio, México 1983, pp. 320.

38.- Rivera Silva Manuel, Los Delitos Fiscales comentados, Editorial Botas, México 1949, pp. 350.

39.- Rivera Silva Manuel, Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa México 1984, pp. 149.

40.- Serrano Gómez Alfonso, Derecho Penal Fiscal, Editorial de Derecho Financiero, Madrid España 1977, pp. 234.

41.- Sodi Demetrio, Nuestra Ley Penal, Tomo II, 2a Edición, Librería de la Uda de Ch. México 1918, pp. 658.

42.- Soler Sebastian, Derecho Penal Argentino Buenos Aires, Argentina 1956, pp. 293.

43.- Trimestre Fiscal, La Evasión Fiscal. Año I número 2, Julio-Agosto, Guadalajara Jalisco 1978, pp. 160.

44.- V. Zabaza, Cyrlen Alberto, La Evasión Fiscal número 5 Tomo XXIX, Mayo Buenos Aires Argentina 1971, pp. 210.

45.- Porte Petit. Dogmática sobre los delitos contra la vida y la salud personal. 6a. ed. México, 1980.

46.- Porte Petit. Apuntamientos de la Parte General de Derecho penal. 5a. edición Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

47.- Sainz Cantero. Lecciones de Derecho Penal. Parte General I. Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1979.

48.- Sainz Cantero, Lecciones de Derecho Penal, Parte General II. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1982.

49.- Wezel. Derecho Penal. Parte General, Roque Depalma Editor. Buenos Aires, 1956.

50.- Wessels. Derecho Penal. Parte General. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1980.

51.- Campos, Alberto A. Derecho Penal. Libro de Estudio de la Parte General, Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1980.

52.- Camargo Hernández. Introducción al Estudio del Derecho Penal. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1964.

53.- Cerezo Mir. Curso de Derecho Penal Español. Parte General. I. Introducción. Editorial Tecnos. Madrid, 1976.

54.- Rodríguez Mourullo. Derecho Penal. Parte General. Editorial Civitas, S.A. Madrid, 1978.

55.- Mir Puig. Introducción a las Bases del Derecho Penal. Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1982.

56.- Jimenéz de Asúa. La Ley y el Delito. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1981.

57.- Jescheck. Tratado de Derecho Penal. Parte General, I Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona, 1981.

58.- Pavón Vasconcelos. Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General. 5a.ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

59.- Solar. Derecho Penal Argentino I. 8a. Ed. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1978.

60.- Solar.- Derecho Penal Argentino II. 8a. ed. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1978.

61.- Cuello Calón. Derecho Penal. Parte General, I, 11a. ed. Bosch, Casa Editorial. Barcelona, 1953.

62.- Mendoza. Curso de Derecho Penal Venezolano. Parte General. I. Caracas, 1963.

63.- Carrancá y Trujillo. Derecho Penal Mexicano. Parte General. 13a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

64.- Márquez Piñero. Derecho Penal. Parte General. Editorial Trillas, S.A. México, 1986.

65.- Castellanos Tena. Lineamientos de Derecho Penal. Parte General. 17a. ed. editorial Porrúa, S.A. México, 1982.

66.- Novoa Monreal. La Evolución del Derecho Penal en el Presente siglo. LXXV años de Revolución Jurídica en el mundo. Vol. I. Universidad Nacional Autónoma de México, 1979.

67.- Baumann. Derecho Penal. Conceptos Fundamentales y sistema. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1981.

68.- Porte Petit. Reformas Penales de 1984. Parte Especial. Publicado en la "Reforma Jurídica de 1983 en la Administración de Justicia", por la Procuraduría General de la República. México, 1984.

69.- Jiménez Huerta. Derecho Penal Mexicano, I, 3a ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

70.- Porte Petit. Programa de la Parte General del Derecho Penal. Universidad Nacional Autónoma de México, 1958.

71.- Pavón Vasconcelos. Imputabilidad e Inimputabilidad, Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

72.- Mezger. Derecho Penal. Libro de Estudio. Cárdenas Editor y Distribuidor, S.A. México, 1985.

73.- Payo Mares, J.C. Estructura de la Culpabilidad e Inculpabilidad, México, 1986.

74.- Herrera. El Error en Materia Penal. Abeledo-Perot. Buenos Aires, 1971.

75.- Carranca y Rivas. Código Penal Comentado. 12a. Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1986.

76.- González Bustamante, Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano. 7a.ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

77.- Zaffaroni. Manual de Derecho Penal. Parte General. Editorial. Buenos Aires, 1977.