



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**LOS DELITOS FISCALES**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A**

**MAURICIO LOPEZ PAT**



**MEXICO, D. F.**

**FACULTAD DE DERECHO  
COORDINACION DE EXAMENES  
PROFESIONALES**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# I N D I C E

Página

Prólogo	
Introducción -----	6
Cápítulo I	
Los Delitos Fiscales	
1. Concepto de Delito -----	8
2. Los Delitos Fiscales -----	13
3. Diferencias entre delito e infracción fiscal -----	44
4. Formas de extinción de la obligación fiscal -----	48
Notas bibliograficas,	
Cápítulo II	
Delito de Contrabando	
1. Presupuestos generales -----	57
2. Comparación del delito de contrabando y de la infracción- de contrabando entre el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera -----	63
Notas bibliograficas	
Cápítulo III	
Defraudación Fiscal	
1. Antecedentes -----	68
2. La defraudación fiscal en otros países:	
A) En Italia -----	79
B) En Estados Unidos de Norte America -----	82

C) En Francia	-----87
D) En Inglaterra	----- 91
E) En México	----- 96

Notas bibliograficas

#### Cápítulo IV

Otros Delitos Fiscales	-----103
------------------------	----------

Notas bibliograficas

#### CONCLUSIONES

#### BIBLIOGRAFIA

## P R O L O G O

El presente trabajo, encuentra su motivación en el interés que, en la época actual, ha adquirido el tema.

Así vemos como nuestras Autoridades Hacendarias -- muestran su preocupación al respecto, dándonos a conocer --- constantes reformas a las Leyes Fiscales respectivas, que no tienen otro objetivo más que el de disminuir, hasta donde -- les sea posible, las prácticas delictivas, fiscalmente hablando, por parte del contribuyente.

Por tal razón y con el fin de mostrar al lector un trabajo serio, recurrí a la asesoría de dos especialistas. - Uno en materia penal, y, otro en materia fiscal, a quienes a través de este espacio, les agradezco su valiosa colaboración, me refiero al Licenciado Fernando García Cordero y al Doctor-en Derecho Eduardo Andrés Johnson Okhuysen.

A mi Universidad;

A mi Facultad de Derecho; y,

A todos aquéllos que fueron mis maestros,

GRACIAS.

Con respeto : Mauricio López Patiño.

## INTRODUCCION

De los últimos 30 años a la fecha, las necesidades del pueblo mexicano han aumentado notoriamente. Así vemos la imperante necesidad de construir escuelas, viviendas, centros de salud, mejorar los sistemas de transporte, etc. Todo esto se logrará en la medida en que el Estado Mexicano disponga de mayores ingresos para satisfacer tales necesidades.

Es por ello que nuestro gobierno se ha visto en la necesidad de aumentar, sustancialmente, las tasas impositivas que le permitan mayores ingresos y en esta medida ir satisfaciendo las necesidades de los gobernados.

Ante la medida de aumento en el pago de impuestos la reacción, lógica, del particular ha sido idear formas para evitar, hasta donde sea posible, disminuir sus obligaciones fiscales. Situación que ha tratado de evitar el Estado Mexicano, aumentando las hipótesis posibles de conductas que originan delitos fiscales.

De esta forma el Código Fiscal de la Federación se ha visto enriquecido en este aspecto, estableciendonos qué conductas deben calificarse de delictivas, fiscalmente hablando.

El presente trabajo se fundamenta, precisamente en el Código Fiscal de la Federación, mismo que consta de cuatro capítulos.

A través del Capítulo Primero, analizo desde diversos conceptos de delito, hasta los problemas que se presentan con la facultad discrecional concedida a la Secretaría de Hacienda

da y Crédito Público para pedir el sobreseimiento de un proceso Penal-Fiscal. Asi como tambien, expongo, lo que en mi opinion es, una violación al principio NON BIS IN IDEM por juzgar al infractor fiscal, en la via administrativa y en la via judicial. Respaldao tal exposición con algunas opiniones doctrinales que a este respecto existen.

En el Capítulo Segundo, que se refiere, especificamente, al delito de contrabando, planteo el problema que existe por la confusión en que se puede caer pues el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, definen, igualmente, lo que se debe de entender por delito fiscal y lo que se debe de entender por infracción fiscal. Situación que engendra inseguridad al posible infractor de contrabando al desconocer que conducta realizó, esto es, o de delito o de infracción.

En el Tercer Capítulo que habla de la defraudación fiscal cito algunos antecedentes historicos de dicho delito, -- qué tratamiento se le concede en paises como Inglaterra, Italia Francia, etc. Y desde luego el tratamiento que le dá el Código-Fiscal de la Federación.

El Capítulo Cuarto, con el que finalizo el presente trabajo, se refiere a una serie de delitos fiscales diversos y - la forma como estos se sancionan, tales como no inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar doble juego de libros presentar declaraciones con información falsa etc.

CAPITULO I  
LOS DELITOS FISCALES

1. Concepto de Delito.

Si el Derecho Penal es un conjunto de principios - que, auxiliado por el Derecho Procesal Penal, viene a determinar qué conducta debe considerarse como delictuosa y en -- consecuencia, ser sancionada con una pena, se entenderá porque mi trabajo de Los Delitos Fiscales lo inicio teniendo co mo finalidad primaria, establecer el concepto de delito, ge- nericamente hablando. Lo anterior es importante, consideran do que es la base sobre la cual se va a edificar el desarro llo de este trabajo.

Establecer un concepto de delito como único y vale dero, no es empresa que se antoje fácil de realizar; la ra-- zón que, entre otras sobresale, es que su raíz, su origen la encontramos en las realidades sociales y humanas, mismas que varían según el lugar y la época en la que nos ubiquemos. Si guiendo esta idea, me he encontrado con un variado número de conceptos que tienen como objetivo único, darnos a conocer - el significado de la figura jurídica que conocemos como deli to. Así, tenemos que delito, es :

---"Una negación del derecho o un ataque al Orden Jurídico :

PESSINA.

--- Infracción de un deber exigible en daño de la sociedad o de los individuos : ROSSI.

--- Es la violación de un derecho : TRANK.

- Es la violación de un derecho con deber : TARDE.
- Es no solamente la oposición a la voluntad colectiva cuya expresión es el derecho, sino también la oposición al deber : WUNDT WULFFEN.
- Es desde el ángulo histórico, toda acción que la conciencia ética de un pueblo, considera merecedora de una pena, en determinado momento histórico y desde el ángulo valorativo, todo acto que ofende gravemente el orden ético y que exige una expiación consistente en la pena : JOSE --- MAGGIORE."( 1 ).

Los anteriores conceptos los ubico en un primer grupo que denomino "Conceptos Generales del Delito", los ubico y denomino así, porque de la mayoría de ellos, sólo se desprenden cuestiones tan generales como son violaciones, y, que éstas sean a derechos.

Otro grupo de conceptos de delito, son :

- "Es una acción típica, contraria al derecho, culpable y sancionada con una pena adecuada y suficiente a las condiciones objetivas de la penalidad : BECING.
- Hecho culpable del hombre, contrario a la ley y que está -- amenazado con una pena : FLORIAN.
- Acción Típicamente antijurídica y culpable : MEZGER.
- Acto culpable, contrario a derecho , sancionado con una pena : LIZZT.
- Acción típica, antijurídica, culpable y sometida a una ade

cuada sanción penal que llena las condiciones objetivas de - culpabilidad : BENDING.

--- Acontecimiento típico, antijurídico e imputable : MAYER.

--- Acto típicamente antijurídico, imputable a un hombre y -- sometido a una sanción penal : JIMENEZ DE AZUA."

Este segundo grupo de conceptos, los denomino Conceptos Particulares del Delito, y, ello tiene su razón de --- ser: en estos conceptos, encuentro constantes que de una u -- otra forma aparecen en ellos ; éstas son lo que conocemos como Elementos Integrales del Delito, a saber:

-Conducta;

-Tipicidad;

-Antijuricidad; y

-Culpabilidad.

Elementos que deben estar, todos reunidos, para concluir que - la acción o conducta que se juzga, es un delito.

Nuestros distintos códigos penales, han definido al delito como :

--- La infracción voluntaria de una ley penal haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que manda : Artículo 1° del Código Penal de 1871.

--- La lesión de un derecho protegido legalmente por una sanción penal: Artículo 11 del Código Penal Mexicano de 1929.

--- Acto u omisión que sanciona las leyes penales : Artículo - 7 del Código Penal de 1931.

--- El proyecto de Código Penal de 1949, ontó por no definir lo que debe entenderse por delito.

--- Acto u omisión que sancionan las leyes penales :Artículo 7 del Código Penal actual, que es el concepto que se mantiene desde el Código Penal de 1931.

Con base en todo lo anterior, me permito presentar el siguiente concepto de delito :

"Conducta externa de acción u omisión, manifestada por el hombre, misma que se adecúa a alguna definición, previamente establecida en el Código Penal, trayendo como consecuencia, una pena".

#### ANALISIS :

Para poder hablar de la existencia de un delito, el presupuesto por el que debemos iniciar , es la manifestación externa de una conducta, misma que puede tratarse de un hacer (a quién algunos autores le llaman "conducta positiva"), o -- también dicha conducta puede tratarse de un no hacer (a la -- cual algunos autores le llaman "conducta negativa").

Como ejemplo de la primera, tenemos: disparo de arma de fuego.

Como ejemplo de la segunda, tenemos: el olvido por parte de la enfermera que debía de aplicar determinada inyec-

ción al paciente, y no lo hizo.

Con la existencia de una conducta, sea de hacer o de no hacer, ésta, cualquiera que sea, debe de haber sido manifestada (al hablar de conducta manifestada me estoy refiriendo a que sea una conducta exteriorizada) por el hombre. No puedo creer en la posibilidad de que, primero, un juez en materia penal, abra un proceso en contra de un animal acusado de haber realizado un delito; y, segundo, nuestro máximo tribunal, se avoque a revisar si concede o niega el amparo al animal que el Juez de conocimiento sentenció por encontrarlo culpable. Por ello es que la conducta que se juzga, debe de haber sido manifestada por el hombre.

Ahora bien, esta conducta manifestada por el hombre, debe adecuarse a alguna definición previamente establecida en el Código Penal. Con lo anterior, quiero decir que la conducta en cuestión, debe, primero, encajar con toda precisión en la definición que técnicamente lleva el nombre de "tipo"; esto es, dicha conducta no debe ni parecerse, ni asemejarse al tipo debe de coincidir exactamente en él. Y, segundo, este tipo debe haber sido establecido con anterioridad a la manifestación de la conducta que se está juzgando. Esto último es tan importante para el presunto responsable, que inclusive está elevado a nivel constitucional (art. 14 de nuestra Carta Magna).

Con la existencia de una conducta exactamente adecuada al tipo penal, se origina, necesariamente, la transgresión al orden jurídico establecido; o dicho de otra forma, se establecerá la culpabilidad del procesado y con ello, la consecuencia legal final : el establecimiento de una pena para el delin

cuenta.

Todo lo anterior queda resumido en cuatro palabras:-

-Conducta;

-Tipicidad;

-Antijuricidad,y

-Culpabilidad, que no son otra cosa más que los Elementos Inte  
grales del Delito.

## 2. Los Delitos Fiscales.

Es el capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, en donde encontramos la reglamentación del contenido central de este trabajo.

"De los Delitos Fiscales", es el título de este capítulo, y comprende 24 artículos a través de los cuales vamos a encontrar desde las condiciones previas de procedibilidad, ha  
sta los más variados tipos de delitos fiscales.

Comúnmente, hemos aprendido, que para efectos de poder iniciar un proceso penal en contra de determinado sujeto -- que ha manifestado una conducta que en principio se considera delictuosa, es menester y premisa indispensable , que exista -- lo que en derecho se conoce como "denuncia" o "querrela", según el tipo de delito que supuestamente se ha cometido. Esto es, si estamos ante un delito que se ubique en la clasificación de -- los delitos denominados, "que se persiguen de oficio", en este caso, habrá necesidad de hacer uso de la primera de las dos fi  
guras arriba mencionadas. Bastará en este caso, que la autori

dad correspondiente, tenga conocimiento, por cualquier medio digno de credibilidad, de la realización de un supuesto delito en cuyo caso, inmediatamente, se avocará a la investigación correspondiente, y, en su momento procesal oportuno, concluir si efectivamente se cometió o no el delito.

El otro caso es aquél en el que para que la autoridad correspondiente, se avoque a la investigación de la existencia de un supuesto delito, se necesita que la persona o personas afectadas, se presenten a formular su querrela, en el sentido de que sobre su persona o bienes se ha cometido un delito.

Resumiendo lo anterior, tenemos que son dos las formas por las cuales el Ministerio Público, podrá iniciar su tarea de investigación:

- a) Tener conocimiento del supuesto delito por cualquier medio;
- b) Que las personas afectadas o sobre las que se ha cometido un supuesto delito, presenten su querrela.

Lo anterior es válido para el Derecho Penal Común, (utilizo esta terminología, para diferenciarlo del Derecho Penal Fiscal).

Bien. ¿Qué sucede en el caso de la realización de un posible delito fiscal?

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, resuelve el problema, señalando:

"Art. 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales --

previstos en este capítulo, será necesario que previamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ..." y se señalan en tres fracciones, otras tantas distintas situaciones en las que será indispensable la querrela previa de la Secretaría de ----- Hacienda y Crédito Público, éstas, son :

I. Formule querrela, tratándose de los casos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114,...

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102 y 105.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido..."

De manera que las anteriores situaciones, son las -- únicas por las cuales, para que se pueda proceder penalmente, es necesario la existencia de la querrela que ante el Ministerio Público, formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A continuación de estas tres fracciones, el artículo 92, sigue diciendo:

" En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público - Federal".

Toda la anterior transcripción tiene un motivo, tiene su razón de ser : nótese como por un lado el Código Fiscal-

de la Federación, señala que para ciertos casos, es necesaria la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y para otros, basta la denuncia de los hechos formulada ante el Ministerio Público Federal. Y que es esto, si no exactamente lo mismo que se requiere para que el Ministerio Público (voy a llamarle local), inicie su trabajo de averiguación previa. Es decir, el Código Fiscal de la Federación, toma del Derecho Penal, sus requisitos indispensables que permitan iniciar una averiguación previa sobre la supuesta realización de un delito fiscal.

La ratificación a lo anterior la encontramos en el artículo 93 del código en cita. Dicha disposición, establece: " Art. 93. Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este código, sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal, para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado ".

Este artículo, señala que cualquier autoridad fiscal cuando tenga conocimiento de un supuesto delito, podrá denunciar los hechos al Ministerio Público Federal, pero, sólo cuando dicho supuesto delito, sea perseguible de oficio.

De lo anterior se deriva que no solo hay delitos de oficio, sino que también hay delitos de querrela que son aquellos que se ubiquen en alguna de las fracciones del artículo -

Lo único que pretendo con lo anterior, es no perder de vista, que en ningún momento, podemos hablar de una teoría-fiscal-penal independiente, ya que sus bases, fundamentos, requisitos de procedibilidad, etc, como ya quedó establecido, -- dependen de los principios generales del Derecho Penal.

Otro aspecto, muy importante, que se desprende del artículo 92 y que es digno de comentar, es el contenido del segundo párrafo de dicho artículo :

"...Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren -- las tres fracciones de este artículo, se sobreseerán A PETICION de la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, cuando los procasados paguen las contribuciones originales por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; o bien, es tos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará DISCRECIONALMENTE, antes de que el Ministerio Público Federal, formule conclusiones, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera..."

Lo anterior significa que el delincuente puede verse librado de compurgar una pena si cumple con determinados requisitos, y, además, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicite el sobreseimiento del proceso penal.

Leyendo con detenimiento el párrafo transcrito, en--contramos la siguiente combinación :

- a) Que el interesado pague crédito principal, recargos, sanciones y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presente la petición de sobreseimiento, antes de que el Ministerio Público Federal. formule conclusiones.
- b) Que el interesado garantice, a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, crédito principal, sanciones y recargos, para que esta última, pueda presentar la petición de sobreseimiento antes de que el Ministerio Público Federal, formule sus conclusiones.

De estas dos pequeñas combinaciones, destaca una --- constante : en ambos casos se requerirá la solicitud o peti--- ción de sobreseimiento que presentará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, petición que es discrecional.

Lo anterior significa que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quién, discrecionalmente, determine cuándo se seguirá un proceso penal y cuándo no se seguirá un proceso penal.

Considero que la anterior facultad de discrecionalidad, debe de desaparecer y en su lugar reglamentar los casos - en los cuales un proceso penal deba sobreseerse, y cuándo un - proceso penal deba concluirse.

El párrafo transcrito y que origina el anterior comentario, parece que en su primera parte presentaba la solución, pues dice :

"Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las - tres fracciones de este artículo, se sobreseeran a petición de

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando ( y es aquí donde aparece la aparente solución), los procesados paguen las contribuciones originales por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría ..."

Hasta aquí, no había lugar a dudas acerca de cuando - un proceso penal iniciado por un delito fiscal iba a ser sobreseído o concluído; pero, la parte final de este párrafo trae -- consigo lo que yo considero una contradicción en perjuicio único y directo del contribuyente- delincuente. Dice esta segunda parte:

"... La petición anterior, se hará discrecionalmente, (con el - único requisito de que sea) antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones (y agrega una situación más grave todavía) y surtirá efectos (sólo) respecto de las personas a -- que la misma se refiera..."

O sea que no solamente se requiere que el procesado pague crédito principal más recargos más sanciones, o bien garantice éstos; además de ello se requiere la petición de sobreseimiento que presente la Secretaría de Hacienda. Apareciendo aquí la contradicción que yo encuentro, pues, primero, el párrafo segundo del artículo 92 nos dice que a petición de la -- Secretaría de Hacienda y cumpliendo con lo establecido del -- artículo 92, se sobreseerá el proceso penal; pero, mas adelante, el mismo párrafo agrega: bueno, una vez cumplidos estos -

requisitos mencionados, la Secretaría de Hacienda y Crédito --  
Público, tiene la facultad, discrecional, para presentar la --  
petición de sobreseimiento.

Es por ello que hago hincapié en la necesidad de que  
desaparezca esta facultad de discrecionalidad reglamentando --  
los casos concretos en los cuales un proceso penal puede sobre  
seerse, de lo contrario se estará atentando contra uno de los -  
principales principios de que gozamos los gobernados: el prin-  
cipio de seguridad jurídica, porque con base en el anterior --  
planteamiento de discrecionalidad, la pregunta que surge, es:  
¿En qué situación jurídica queda el contribuyente-delincuente  
frente a la facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público?. El anterior planteamiento se formula toda  
vez que al final, será la propia Secretaría quien determine si  
presenta o no la petición de sobreseimiento en un proceso pe-  
nal fiscal.

La última parte de este párrafo, agrava aún más el -  
contenido tan controvertido del mismo, cuando dice, "... y sur-  
tirá efectos respecto de las personas a que la misma se refie-  
ra ..."

O sea que los efectos del sobreseimiento, no son ---  
generales. Cabe la posibilidad de que sean absolutamente par-  
ticulares.

Para demostrar la gravedad de las dos anteriores si-  
tuaciones, esto es, por un lado la de la facultad discrecional

y por otro la de los posibles efectos particulares del sobreseimiento, me permito respaldarlos con los siguientes ejemplos:

A) Para el primer caso:

Se trata de dos industriales que cada uno por su lado comete el delito de defraudación fiscal.

El industrial "a", se aprovecha de un error y omite pagar al fisco \$ 20'000,000.00 por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

El industrial "b", se aprovecha de un error y omite pagar al fisco \$ 20'000,000.00 por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

El industrial "a", se dedica a la fabricación, venta y distribución de artículos de piel.

El industrial "b", se dedica a la fabricación, venta y distribución de artículos de piel.

Sobre la contabilidad de ambos, se realiza una auditoría, y en ambos casos se detecta la evasión fiscal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación, presenta su querrela correspondiente, se inicia el proceso penal. Durante el desarrollo del mismo, ambos industriales PAGAN el crédito principal más sanciones más recargos y antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presenta petición de sobreseimien

to respecto del proceso penal del industrial "b". Y bien, ¿que pasa con el industrial "a"? Pues simplemente que su proceso penal será concluído y muy probablemente sea declarado culpable por el delito de defraudación fiscal y sentenciado a cumplir una pena que oscilara entre los tres años como mínimo y los nueve años como máximo. Lo que significa que como el término medio aritmético excede de cinco años, no tendrá derecho a gozar de libertad bajo fianza. En tanto que el industrial "b", que cometió, exactamente, el mismo delito y en las mismas circunstancias, estará gozando de unas placenteras vacaciones en Europa.

B) Para el segundo caso :

Se trata de cuatro sujetos "a", "b", "c" y "d" que entre ellos preparan y cometen el delito de contrabando, concretamente, introducen al país mercancías sin el correspondiente permiso de autoridad competente siendo que éste, es indispensable.

La Secretaría de Hacienda detecta el contrabando. Igualmente, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación presenta su querrela estableciendo que el fisco federal ha sufrido perjuicio. Se inicia el proceso. Durante la secuela del mismo, los procesados garantizan satisfactoriamente el interés fiscal. Todos ellos tienen el mismo grado de participación, y antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones, la Secretaría de Hacienda presenta petición de sobreseimiento, pero, dicha petición solo menciona al suje-

to "a".

Sucedará entonces que los otros tres sujetos que participaron en la elaboración y realización del mismo delito, -- sean sentenciados a cumplir una pena que oscilara entre tres meses como mínimo y seis años como máximo. En tanto que, como la petición de sobreseimiento sólo mencionó al sujeto "a", estará gozando de lo que, en mi opinión, es lo más preciado que tiene el hombre : su libertad, (a pesar de que es un auténtico delincuente).

Los dos ejemplos anteriores muestran la imperiosa necesidad de reglamentar los casos en los cuales se pueda sobreseer un proceso penal-fiscal.

Siempre la facultad discrecional puede desembocar en una autentica conducta de arbitrariedad para quien goza de ella.

En materia fiscal-penal, las consecuencias que origina una conducta delictuosa (fiscal), son mucho más graves que en materia de derecho penal, esto es, mientras que en esta última la reparación del daño llega a adquirir un carácter secundario, en materia fiscal-penal, además de la pena corporal a que pueda ser sometido el contribuyente-delincuente, las autoridades administrativas harán efectivas las contribuciones omitidas más recargos más sanciones correspondientes, sin que esto afecte el procedimiento penal.

Por lo que hace a la reparación del daño en materia penal, el Maestro Guillermo Colín Sánchez, establece :

"Al ocuparme en otra ocasión, del objeto del proceso, dejamos establecido que el objeto accesorio de éste es la reparación del daño.

La legislación mexicana, cometiendo un error inaudito, otorga a dicha reparación, el caracter de pena pública, no tomando en cuenta que, más que objeto accesorio, es una acción de naturaleza privada.

El legislador de 1931, no diferenció la sanción civil de la penal; ni mucho menos advirtió que una y otra, no solo son de naturaleza distinta, sino más bien complementada. Estableció -- que la reparación del daño puede exigirse por el ofendido a -- los terceros civilmente responsables y, en todo caso, el Ministerio Público promoverá todo lo necesario para que el Juez declare lo procedente en cuanto a dicha reparación por parte del autor del delito.

En la segunda situación -continúa el autor en cita- la reparación del daño es una pena decretada por el Juez y forma parte del objeto principal del proceso, en cambio, en el primer caso representa un objeto accesorio del mismo.

Un criterio absurdo y dejando propiamente los problemas en el aire, al establecerse por una parte que la reparación del daño es una pena pública, y por otra al afirmar que cuando la reparación deba exigirse a terceras personas, tendrá el caracter de responsabilidad civil, se incurrió en una falta mayor, "pués si errado había sido afirmar que una cosa es lo que no es, en-

peores condiciones se coloca quien sostiene que la cosa es y no es de acuerdo con sus particulares conveniencias. La reparación de los daños, por el origen de éstos y por el beneficio que viene de facilitar y apoyar su reclamación, puede ofuscar las mentes de quienes oigan decir, por mera sencillez, que a veces es pena y a veces no lo es" (3), termina diciendo el autor Colín Sánchez citando la obra del Maestro Ignacio Villalobos.

Verdaderamente las consecuencias derivadas de un delito fiscal-penal, son tan graves que por un lado la autoridad judicial se encargará del proceso penal y en su caso sentenciar a pena corporal al contribuyente-delincuente; y, por otro lado la autoridad administrativa se encargará de hacer efectivas las contribuciones omitidas con sanciones y recargos.

Lo anterior, ¿no es tanto como decir que se está juzgando dos veces por el mismo delito yendo con ello en contra de la garantía individual consagrada en el artículo 23 de la Constitución General de la República, en el párrafo que establece "...nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito..."?

Sobre lo anterior, el jurista Servando J. Garza (4), señala una especie de requisitos, para que, reunidos ellos, estamos en la posibilidad de establecer que un delito fiscal sancionado con pena corporal más pago de impuestos omitidos, la primera impuesta por autoridad judicial y la segunda por auto-

ridad administrativa contraria la garantía del artículo 23 --- constitucional, ya citado. Dichos requisitos, son' :.

- a) Identidad de las partes.
- b) Identidad de los juicios.
- c) Identidad de los delitos.

a) Identidad de las partes :

En el proceso penal, las partes son, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero está representado por el Estado, concretamente por el Ministerio Público, el cual depende del Poder Ejecutivo; y el segundo es el sujeto que ha violado alguna norma de derecho penal.

En el procedimiento fiscal-administrativo, encontramos que las partes son, sujeto activo y sujeto pasivo. El primero está representado por el Poder Ejecutivo, concretamente - por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual de---pende directamente del Poder Ejecutivo; y el segundo es el contribuyente-delincuente que ha violado alguna norma de caracter fiscal.

Al establecer este breve señalamiento sobre quiénes son parte en un proceso penal y quiénes son parte en un procedimiento administrativo, resulta fácil concluir que las partes en uno y otro, son las mismas. No podemos hablar siquiera, de un parecido extraordinario. Las partes de uno y otro procedimiento, son las mismas. Luego entonces, se cumple así el primer requisito señalado para poder hablar de que, al juzgar penalmente a un sujeto por un delito fiscal e imponerle pena cor

poral y saber que la autoridad administrativa le impondrá sanciones pecuniarias por la misma conducta, se está yendo en contra de la garantía individual consagrada en el artículo 23 --- constitucional.

b) Identidad de los juicios :

La Doctora Lomelf Cerezo, (5), comenta : "Así mismo, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación, admiten tal duplicidad considerando independientes el procedimiento judicial y el administrativo instruídos para sancionar la misma transgresión - concretamente el contrabando.

Las resoluciones de la Suprema Corte, dictadas en -- los últimos años, en relación con esta materia, se han referido a los siguientes aspectos que queremos destacar para su mejor comprensión, aunque estan estrechamente ligados entre sí :

-- El pago de derechos adicionales que preveía la antigua legislación de aduanas (equivalente a las multas a que se refieren las últimas disposiciones aduanales), no puede considerarse como imposición de una pena, sino constituyen la reparación del daño y, por tanto, es análoga a la responsabilidad civil.

(Seminario Judicial Federal. Tomos XXII, Pagina 930; XXIV, --- Página 369: LXXIV, Página 171 y apéndice del Tomo XXXVI, Página 414).

-- Los procedimientos penal y administrativo, son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de una pena corporal por parte de las autoridades judi-

ciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos omitidos, ya sean sencillos o adicionales y a la aplicación de multas por infracción a las disposiciones aduanales.

(Seminario Judicial Federal Tomos XXVIII página 307; LXIII, -- página 3950 y LXXIV página 171).

-- El proceso penal y el administrativo, son independientes -- entre sí, y lo resuelto por uno no puede influir en el otro, -- por tanto si se sobresee el proceso penal o el imputado es -- puesto en libertad por falta de méritos, o se le ampara contra el auto de formal prisión, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa siga el procedimiento de su competencia.

(Seminario Judicial Federal, Tomos XXII página 792; LXIII página 3950; LXXXIV página 76 y tocas 5541/ 44/Ja., 6098/49/2a., 105/57/A, fallados respectivamente el tres de octubre de 1945, 29 de agosto de 1951 y 24 de febrero de 1959.

-- Solamente el proceso penal es un verdadero juicio y al llevarse a cabo el de orden administrativo, no se viola el artículo 23 constitucional.

Solamente ha discrepado de las tesis anteriores, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte, que se ocupó durante los -- años de 1954 y 1955 de cuestiones fiscales y resolvió en la revisión fiscal 319/53, (cuyo extracto se publicó en el boletín de información judicial de mayo de 1955, página 231), que :  
"La obligación de una persona de pagar determinadas cantidades

numerario para satisfacer las prestaciones fiscales evadidas con motivo del contrabando del que se le consideró responsable constituyé un crédito fiscal, que se determinó por la Secretaría de Hacienda o por los organos fiscales autónomos, pero tal crédito fiscal esta subordinado a la prueba de la existencia del contrabando.

De lo anterior se deduce, que si el hecho delictuoso no existe, tampoco el crédito fiscal, pues carece de derecho - la Hacienda Pública para cobrar lo que no se le adeuda; y la - resolución que declara que no hubo contrabando, viene a producir, aunque sin expresarlo, la inexistencia del crédito fiscal porque si no hubo contrabando, tampoco pudo haber evasión - de impuestos. En caso de que éstos ya se hayan hecho efectivos con el producto del remate de las mercancías partiendo del falso supuesto de la existencia de un hecho delictuoso, deben devolverse al interesado", (6).

Por lo que se refiere al Tribunal Fiscal de la Federación, agrega la Doctora Lomelí, en virtud de que no tiene -- facultades para resolver cuestiones sobre constitucionalidad - de leyes, ni puede dejar de aplicar las que considere inconsti tucionales, se ha limitado a seguir la Jurisprudencia de la -- Suprema Corte en este punto, declarando en la resolución plena ria de dos de mayo de 1938, que, puede instruirse un expedien- te administrativo de contrabando, destinado a determinar las - responsabilidades fiscales consiguientes, con independencia -- del proceso judicial penal. (Revista del Tribunal Fiscal de la

Federación, compilación de tesis del Pleno 1937-1948, página--  
101). Tesis que ha sido fielmente aplicada por las diversas -  
Salas del Tribunal", (7).

Se podrá notar con claridad, que no hay duda sobre -  
qué criterio siguen nuestros tribunales , acerca del punto que -  
estoy tratando : el proceso penal y el procedimiento adminis--  
trativo, seguidos ambos en contra de un delito fiscal, no con-  
traviene la garantía constitucional que establece, que, nadie -  
puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

La doctrina sostiene tesis distintas.

-- El Doctor Miguel Angel García Domínguez, señala :

"En resumen, el principio "non bis in idem", unicamente tiende  
pues, a evitar que se repita el ejercicio de una acción penal-  
contra un individuo, a través de cuyo ejercicio se pretenda --  
que se aplique las mismas sanciones específicas que constitu--  
yan la pretensión en la acción antes ejercitada; se quiere evi  
tar, también, que se abra, en consecuencia, un nuevo proceso -  
por la misma conducta, para que se impongan las mismas sancio-  
nes específicas que puede no podrían haberse impuesto a conse-  
cuencia del proceso anterior.

Pero, continúa el autor, contrariamente a lo sosteni  
do por Servando J. Garza, pensamos que, cuando una infracción-  
fiscal sea simultáneamente delito fiscal, la imposición de san-  
ciones coincidentes, pero diversas, no implica el ejercicio de  
dos acciones idénticas; ciertamente hay identidad de causa, ya  
que la misma conducta dá origen a las dos acciones; pero no --

son las mismas partes, ya que una acción la ejercita el representante social, es decir, el Ministerio Público, y, otra, el representante de la víctima, esto es, el órgano competente de la administración fiscal; tampoco es el mismo objeto, dice el autor citado, ya que no se plantea la misma pretensión, pues la acción penal se ejercita para que se condene al delincuente a una pena privativa de la libertad, en cambio, la acción administrativa, se ejercita para que al infractor se le impongan sanciones pecuniarias, multas y reparación del daño, y la privación de un bien o de un derecho", (8).

Respetuosamente, considero que el criterio que utiliza el autor en cita, para determinar que al imponer sanción pecuniaria más pena corporal, por la comisión de un delito fiscal, no se atenta contra el principio "non bis in idem", resulta exigente, e inflexible, además de débil.

Exigente, en tanto que para él, es menester que para que haya violación al principio que nos ocupa, se necesita que a un homicida, procesado por ese delito y que fué absuelto, -- tiempo después, se le volvió a procesar por el mismo delito de homicidio. Sólo así, dice este autor, habrá violación a tal principio.

Es inflexible el análisis de este autor, porque para él, el proceso penal de un delito fiscal que condena con pena corporal, más el procedimiento administrativo derivado del mismo delito fiscal, que condena con sanción pecuniaria, no vio-

lan el principio "non bis in idem", según él, porque la multa derivada del procedimiento administrativo y la pena corporal derivada del procedimiento penal, son de distinta naturaleza.

Lo anterior lo considero un tanto equivocado, dado que, tanto la pena corporal cuanto la multa administrativa, -- tienen una naturaleza represiva. La Doctora Lomelí Cerezo, en este punto, señala : "La multa, es una sanción de carácter represivo, no reparatorio, según hemos dicho anteriormente, y tan es así, que la misma jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal Fiscal han declarado aplicables a la materia fiscal, principios de derecho penal. Además, los propios partidarios de la tésis que objetamos, reconocen que la omisión de los impuestos, "es el único daño por reparar en los delitos fiscales", (cita la Doctora Lomelí a Manuel Rivera Silva). Entonces las multas administrativas no son reparación del daño, sino sanciones represivas, que tienen una finalidad intimidatoria, aunque sean impuestas por la autoridad administrativa, de lo que se desprende que la existencia de dos procedimientos sancionatorios viola indudablemente el principio ---- "non bis in idem", consagrado por el artículo 23 constitucio--- nal", (9).

Considero débil el argumento del Doctor García Domínguez, pues establece que las partes del proceso penal y las -- del procedimiento administrativo no son las mismas, por un lado, y por otro, establece que las pretensiones en los procesos penal y administrativo, son distintas.

Por lo que hace al primer aspecto, esto es, a las partes Ministerio Público y Autoridad Fiscal, al final ambas dependen del Poder Ejecutivo; es éste quien como Ministerio Público o como Secretaría de Hacienda ejerce la acción, tanto en la vía penal como en la vía administrativa.

Y por lo que hace al aspecto de las pretensiones, ya quedó establecido que aún y cuando una persigue privación de la libertad y otra sanción pecuniaria, por ser de igual naturaleza (represiva), significan lo mismo.

Por todo lo anterior es que calificó de exigente, inflexible y débil el argumento del Doctor García Domínguez.

-- El Maestro Emilio Margain Manautou, se refiere, en forma muy general, al problema de la doble sanción por un mismo delito. Más bien, su estudio se refiere a si es procedente o no que se sancione con pena privativa de la libertad al contribuyente defraudador, y señala :

"No en todos los países se recoge la figura del delito fiscal quizás pensando que el defraudador no hace más que defender lo que considera que es suyo. Procurando que el gasto público se cubra con lo que se recauda de los contribuyentes por concepto de impuestos. Lo que éstos dejan de pagar origina un daño al fisco y por ende al país. Es la pena privativa de la libertad a la que más temen los contribuyentes, sobre todo por aquéllos que por honestos y personas de bien pasan en su localidad o en todo el país", (10).

"Por lo que toca a la pena privativa de la libertad, si pretendiera imponer se a todos los merecedores de ella, entonces todo el país tendría que convertirse en prisión, o bien de pretender meter a la cárcel a todos los defraudadores, entonces quién pagaría los impuestos para construirlas. Quizás, por esto, nuestras autoridades prefieren elevadas multas y los contribuyentes no se escandalizan por ello, pues saben que en este caso pierden dinero, pero no su libertad", (11).;

De la lectura del anterior párrafo, se deduce que el Maestro Margain no contempla la posibilidad de un doble aspecto sancionatorio (administrativo y penal), para el caso de la comisión de un delito fiscal, vgr. defraudación fiscal.

Por ello, dice el autor en cita, el contribuyente --- prefiere pagar elevadas multas a verse privado de su libertad.

--- El Jurista Servando J. Garza, (citado por la Doctora --- Lomelí Cerezo), establece: "En el artículo 23 constitucional, que expresa el principio "non bis in idem", el constituyente, proponiéndoselo o no, tradujo y plasmó un principio que atañe a la esencia misma del derecho, en ausencia del aval, este dejó de ser derecho. Efectivamente, el derecho es un orden normativo, que por su propia naturaleza, es de carácter coercitivo, por lo cual contiene la sanción para el caso de ser violado. Para que el derecho pueda tener aplicación concreta, puesto que es norma general y abstracta, necesita establecer el mecanismo por el cual esa norma se vuelva individual, esta nece-

sidad se satisface por la creación del órgano jurisdiccional - encargado de la función de "decir el derecho". La sentencia, - es entonces, la concreción de la norma general y abstracta, -- más aún, es la norma concreta reconocida por el derecho. Este no puede plantearse el problema de que, pudiendo ser la sentencia desacertada, la acción se volviera a someter al órgano jurisdiccional con vistas a una nueva sentencia, pues ello sería una aberración en el derecho. Este principio de la unicidad de la sentencia, que pertenece a la esencia misma del derecho, -- produjo en el sistema romano, la creación de la excepción de la autoridad de cosa juzgada, la cual opera sólo cuando se refúnen los elementos de identificación de las acciones. Para que la acción sea idéntica, señala el autor en cita, debe haber, - primero, las mismas partes; segundo, el mismo objeto; y, tercero, la misma causa. El artículo 23 constitucional, al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, responde en materia penal a la excepción de cosa juzgada, porque se refiere a las mismas partes; proscribela dualidad de - acciones idénticas en las que, por tratarse del mismo delito, - constituida por la aplicación de la pena e identidad de causa, o sea la coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos la idéntica controversia en la causa. Por tanto se concluye que el artículo 23 contiene un principio -- que atañe a la esencia del derecho, el de la unicidad de la -- sentencia. Ahora bien, la ley penal de defraudación impositiva y la ley aduanal, (posteriormente sustituidas por el título

sexto del Código Fiscal de la Federación de 1938 y el Código - Aduanero), en cuanto consagran la dualidad de procedimientos - en casos de delitos fiscales, se oponen al artículo 23 constitucional y a los principios expuestos. Efectivamente, continúa el autor, se advierte que en esos procedimientos, existen :

a) dualidad de juicios, eso es, el procedimiento que siguen -- los tribunales federales para aplicar la pena corporal y el procedimiento administrativo que, en el panorama actual de lo contencioso administrativo es ya un juicio, y que concluye con la resolución en que se establece el cobro del impuesto omitido, - la aplicación de una sanción típicamente represiva (multa) y - la declaración de haberse cometido el delito consignado al Ministerio Público, para la incoación del juicio penal.

b) idéntica naturaleza de los juicios, en virtud de que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la sanción corporal, es evidentemente de naturaleza penal, y también el procedimiento administrativo es penal, en cuanto impone una multa que no tiende al cumplimiento de un derecho violado, --- sino exclusivamente a su sanción de carácter represivo, típicamente penal por la naturaleza de la consecuencia prevista por la ley para el caso de violación de la norma.

c) identidad de partes, a saber el mismo particular, como sujeto pasivo y el estado como sujeto activo, sin que importe -- que en un caso aparezca como titular de la acción el Ministerio Público y en el otro un Organismo Administrativo, puesto - que ambos son órganos del Poder Ejecutivo y el primero tiene -

su origen en la institución romana imperial del abogado del -- fisco.

d) identidad de los delitos, en apariencia existe una dualidad en materia de delitos, pero en realidad en uno y otro casos, - la normatividad jurídica que se dice violada, es idéntica, --- pués aunque es cierto que son dos acciones, la administrativa y la del Ministerio Público, en ambas concurre identidad de -- supuestos jurídicos (que es el hecho u omisión ilícitos). Es verdad que hay una diferencia entre la consecuencia que la ley prevé para el delito administrativo, que es una sanción pecu-- niaria y la consecuencia prevista por la norma penal, cuya san-- ción es corporal, pero esta diferencia es sólo de calidad, no- de esencia, porque ambas acciones se identifican en que son re-- presivas y tienen un idéntico supuesto jurídico. Hay plena -- identidad del fin perseguido por ambas acciones; es decir, la- represión, y hay también identidad de la causa, o sea del títu- lo de donde emana la acción represiva : el supuesto jurídico, - idéntico en ambas normas. Con base en la argumentación ante-- rior, concluye el Licenciado J. Garza, que, en el caso de que- se trata, se dá la identidad de los delitos, identidad de los- juicios e identidad de las partes, por lo que todo ese sistema en que la ley penal fiscal consagra una dualidad procesal con- multiplicidad de sanciones, contraría notoriamente el artículo 23 constitucional", (12).

Considero oportuno hacer la siguiente observación:  
transcribí íntegra la cita de la Doctora Lomelf Cerezo por con

siderar que el argumento del autor, Servando J. Garza, es de los más profundos y por lo mismo de los más completos en lo que se refiere al punto que nos ocupa.

-- El penalista Efraín Urzúa Macías, considera que "por delito no debe entenderse determinado tipo o categoría legal, sino el hecho u omisión base del procedimiento represivo y, por otra parte, las formas procesales no son privativas de la organización judicial, sino que también se encuentran en la administrativa, en algunas ocasiones en forma parecida a la tramitación judicial, por lo que debe concluirse que si un hecho cae dentro de lo fílicito administrativo y es sancionado por la autoridad competente, es antijurídico que por el mismo hecho se abra un nuevo procedimiento judicial, sucesiva o simultáneamente y se imponga una pena, siendo, en este aspecto, frecuentemente arbitraria la autoridad administrativa y, lo que es más grave, tal vicio llega hasta la legislación, como ocurre en México -- respecto del delito de contrabando y el de defraudación fiscal" (13).

-- La Doctora Lomelf Cerezo, establece:

"Por nuestra parte, nos adherimos con plena convicción, a las opiniones de los Licenciados Garza y Urzúa, considerando que las mismas son perfectamente jurídicas y fundadas", (14).

Aún y cuando la mayoría de los autores citados se -- inclinan en pensar que el establecer dos procedimientos para -- un mismo hecho sí se atenta contra la garantía individual, ya quedó esta---

blecido que nuestros tribunales, encargados de "decir el derecho", no opinan lo mismo.

Podría inclusive llegar a pensarse que no hay violación al principio consagrado en el artículo 23 constitucional porque penalmente se establece un proceso o juicio y desde el punto de vista administrativo se establece un procedimiento, pero ello tampoco es válido pues al respecto nuestro máximo tribunal ya estableció que : "no puede sujetarse dos veces a una persona al procedimiento administrativo de contrabando" (Seminario Judicial Federal, Tomo CXXV página 406).

Con lo anterior se concluye, con reconocimiento de la propia Corte, que el procedimiento administrativo, constituye un verdadero juicio.

Es obvio que en un juicio, la decisión final deberá ser tomada conforme a derecho, lo que significa que será determinante lo establecido en la legislación o en la Jurisprudencia.

No siempre lo establecido en la ley y la Jurisprudencia será justo. Estas adolecen de fallas, estan hechas por seres humanos y como tales son susceptibles de error.

En este sentido, la Doctora Lomelí Cerezo, hace un análisis del criterio sustentado por la legislación y la Jurisprudencia sobre el punto que estoy tratando, y concluye que dicho criterio está equivocado.

Su análisis lo desarrolla desde tres distintos enfo-

ques, mismos que, según ella, son falsos.

Primero.- El hecho u omisión, en cuestión, puede ser delito e infracción administrativa.

Segundo.- La reparación del daño causado al fisco, incluye, -- además de los impuestos omitidos, las multas impuestas por la propia autoridad administrativa, mismas que puede exigir las -- independientemente del procedimiento judicial, y

Tercero.- El procedimiento administrativo para imponer sanciones no es un verdadero proceso.

El resultado de su análisis, concretamente, señala : "La primera cuestión, es falsa, porque la esencia del delito y de la contravención, es la misma y solo hay una diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad. En consecuencia, resulta absurdo que se considere a un hecho u omisión, al mismo tiempo, como una transgresión grave (delito) y como una violación menos grave (contravención o infracción administrativa). Logicamente debe ser una cosa u otra, pero no las dos a la vez. Y aún, suponiendo que ésto fuera admisible, operaría en tal caso, la regla de que debe considerarse el hecho u omisión ilícitos, en su aspecto más grave, según el principio general del derecho penal. Por consiguiente, si el acto u omisión está tipificado en leyes diversas como delito y como infracción administrativa, deberá castigarse sólo en su aspecto más grave, es decir, como delito, pero no como delito y contravención a la vez.

En cuanto al segundo enfoque, resulta falso, por-- que la multa es una sanción de caracter represivo, no reparato rio, según hemos dicho anteriormente, y tan es así, que la mis ma Jurisprudencia de la Corte y del Tribunal Fiscal de la Fede ración han declarado aplicables a la materia fiscal, principios del derecho penal.

Además, los propios partidarios de la tésis que obje tamos, reconocen que la omisión de los impuestos, "es el único daño por reparar en los delitos fiscales", cita la Doctora a Manuel Rivera Silva. Entonces, las multas administrativas no son reparación del daño, sino sanciones represivas, que tienen una finalidad intimidatoria, aunque sean impuestas por autori dad administrativa, de lo que se desprende que la existencia de dos procedimientos sancionatorios viola indudablemente el principio "non bis in idem", consagrado por el artículo 23 con stitucional.

Por último y en relación al tercer aspecto, tampoco es exacto que el procedimiento administrativo para imponer san ciones, no sea un verdadero proceso. Hemos visto que al estu diar la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 - constitucional, que precisamente, cuando se trata de actos y omisiones que además de ser sancionados en la vía administra tiva, dan lugar a la acción penal, se siguen por las autorida des fiscales, procedimientos que reúnen las características -- esenciales del proceso penal, principalmente en la materia ---

aduanal, en que se instaura un "juicio administrativo", en el que se toma la declaración al inculpado, a los testigos de cargo y descargo, se practican careos y todas las diligencias pertinentes; se reciben pruebas y se califican conforme al Código de Procedimientos Penales.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha reconocido que en estos casos el procedimiento administrativo es un verdadero juicio o proceso, análogo al penal, pues ha resuelto que no puede sujetarse dos veces a una persona al procedimiento administrativo de contrabando, (Seminario Judicial de la Federación. Tomo CXXV, página 406).

Por consiguiente, termina la Doctora Lomelí Cerezo, si se trata de dos verdaderos procesos con finalidades represivas semejantes, no puede negarse la violación del principio "non bis in idem", (14)

Esta doble imposición de castigos, resulta verdaderamente grave y en ocasiones contradictorio, pues si la autoridad administrativa determina que se ha omitido un impuesto y aparte de pagarlo, se tendrá que pagar una multa; pero si dicha supuesta omisión se combatió y se obtiene resolución fiscal anulando el crédito principal y accesorios, entonces, la multa queda también anulada, atendiendo al principio de derecho de que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal".

Este principio no se respeta en materia del proceso penal frente al crédito fiscal, pues ambos son independientes-

entre sí. La gravedad del punto que comento se expone en el siguiente ejemplo :

¿Que pasa en el caso de que en el proceso penal se condena al contribuyente-delincuente a cumplir una condena de once años de cárcel, por el supuesto delito de defraudación fiscal, y en el procedimiento administrativo, la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, declara que es improcedente el cobro del crédito fiscal por parte de la autoridad administrativa?.

Pués sencillamente que el contribuyente no tendrá que enterar al fisco, el crédito que se le imputa, pero, eso sí, tendrá que purgar su condena por once años de privación de su libertad.

Lo anterior, jurídicamente hablando, ¿es Lógico?.

### 3. Diferencia entre Delito Fiscal e Infracción Fiscal.

Es en el Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, en los capítulos I y II en donde están establecidos los casos en los que se comete una infracción y aquéllos en los que se comete un delito fiscal.

Es el capítulo primero el que se refiere a las infracciones fiscales; y, el capítulo segundo el que trata de los delitos fiscales.

Estos capítulos que comprenden 45 artículos, no señalan qué debemos entender por infracción y qué por delito fiscal, lo cual, en principio, ya es grave, porque engendra el

problema de que nos encontraremos en situaciones tan simila-- res que no sabremos cuando se esta cometiendo una u otro.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación - establece:

"Son responsables en la comisión de las infraccio - nes previstas en este Código las personas que realicen los su puestos que en este capítulo se consideran como tales así co- mo las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas - por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo ha - gan fuera de los plazos establecidos..."

Lo anterior, no es ningún concepto o definición de- lo que debemos entender por infracción fiscal. El contenido- del párrafo transcrito señala que el propio Código Fiscal -- (Capítulo I) nos indicará casos concretos que debemos entender por infracción fiscal.

Por lo que hace a los delitos fiscales, nos encon-- tramos frente al mismo problema. No hay un concepto de ellos solo casos concretos; la pregunta que surge es:

¿Cuándo un contribuyente comete una infracción fiscal y cuán- do delito, también fiscal?

Una distinción precisa no nos la proporciona el C6- digo Fiscal.

La Doctrina establece que la distinción se debe ubi- car en función de la gravedad del acto. El Doctor Miguel An- gel García Domínguez, señala:

"Por razón de la gravedad de su significación so--- cial, se ha considerado necesario que algunos ilícitos fis---

cales sean sancionados con pena privativa de libertad, para -  
adecuar así la mayor reprobación social de la conducta y la -  
gravedad de la pena.

La fuerza de las circunstancias anteriores ha obli-  
gado al derecho a reconocer unas infracciones específicas con  
una jurisdicción administrativa propia y con sanciones apro-  
piadas, así como la posibilidad de que, en ciertos casos, se-  
dé la concurrencia de jurisdicciones y procedimientos, así co-  
mo que derivado de ambos se apliquen, coincidentemente, san-  
ciones diversas para una misma conducta, por dos poderes esta-  
tales distintos.

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales es-  
tan previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por  
su mayor gravedad, están tipificados, además, como delitos:  
En otras palabras, el legislador ha considerado una misma con-  
ducta como infracción fiscal y como delito fiscal, y ha confi-  
gurado tipos legales mixtos o, mejor dicho, ambivalentes, que  
traen aparejada, simultáneamente, la competencia del juez y -  
la del organo administrativo, la sanción penal privativa de -  
libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica!"  
(15)

Considero que el elemento " gravedad" no es sufi-  
ciente para determinar con precisión cuándo se está cometien-  
do un delito fiscal o cuando una infracción fiscal. Además -  
considero que el argumento del autor, es débil pues por un --  
error aritmético al presentar una declaración, podría el con-  
tribuyente dejar de pagar un millón de pesos (lo cual ya es -

grave) y siguiendo la idea de él, se estaría cometiendo un -- delito fiscal; pero, según el Código Fiscal se estaría come--- tiendo una infracción fiscal ( artículo 81, del Código Fiscal- de la Federación.)

La Doctora Lomelí Cerezo encuentra similitud entre-- las dos distintas situaciones que estoy tratando:

"Sin embargo - dice la autora - los mismos tribuna-- les han declarado aplicables a las infracciones fiscales los-- principios generales del derecho penal ordinario, lo que equi- vale en la realidad, a desconocer tal autonomía, pues admiten- la naturaleza penal de aquéllas.

En efecto -continúa diciendo la Doctora Lomelí-. la- Suprema Corte ha declarado que pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas como- delictuosas. ( Revista Fiscal 273/50 ). Igualmente, el pleno - del tribunal fiscal, en Jurisprudencia de 16 de mayo de 1938,- declaró que es aplicable a las penas administrativas la doctri- na general penal, siguiendo en este punto el criterio de los - tratadistas Fleiner y Merkl, a quienes cita, y concluye que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio - de que "no hay pena sin Ley", así como el de que las penas no- pueden ser aplicadas por analogía, por mayoría de razón, etc. (Revista TFF, compilación de tesis del pleno 1937, 1948 Página 109)". (16)

La verdad es que resulta verdaderamente difícil esta- blecer con toda precisión cuándo un acto debe calificarse como infracción fiscal y cuando como delito fiscal.

El Código Fiscal debiera de precisar tal situación, pero, sucede lo contrario pues aparte de que no señala el concepto de una y el concepto de otro, los asemejó. El artículo 70 del mencionado ordenamiento señala:

"La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

Lo anterior significa que de una infracción penal, se puede derivar a un delito fiscal. Ello, ¿como lo sabremos?

Lo expuesto, origina incertidumbre e inseguridad jurídica en el contribuyente ya que no sabe con certeza cuando comete una infracción fiscal o cuando un delito fiscal, o lo que es peor, con base en el texto del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, cometer ambas faltas, teniendo como origen un mismo incumplimiento de la obligación.

En la práctica una posible diferencia sería la prestación de la querrela que como requisito de procedibilidad de un delito fiscal debe presentar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que en materia de Infracción fiscal, no es requisito de procedibilidad.

4.- Formas de Extinción de la Obligación fiscal ( y Responsabilidad Penal).

El Código fiscal no enmarca en un capítulo expreso cuales o cuantas son las formas a través de las cuales puede extinguirse una obligación fiscal y, por ende, la posible respon

sabilidad fiscal.

Aún y cuando no encontramos capítulo expreso de formas de extinción, de la lectura del Código Fiscal, se desprenden, como tales, las siguientes:

A) La Prescripción

B) Condonación

C) Compensación

A) Prescripción.

Esta figura jurídica la he entendido como la forma a través de la cual se adquiere o se pierde un derecho por el simple transcurso del tiempo.

En materia fiscal, el Código de la materia, así lo entiende. En su artículo 146 establece: "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años". -- Esta, es la regla. La explicación completa la encontramos en el primer párrafo de éste mismo artículo: El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago puede ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución. Siempre que se haga del conocimiento del deudor".

Este actual Código Fiscal, en relación al de 1938, si permite que el plazo extintivo se interrumpa o se suspenda "... con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito."

El texto original del artículo 88 del Código Fiscal Federal de 1966 establecía que, por ningún motivo se interrumpía o suspendía el término establecido por el propio precepto para la extinción de las facultades sancionadoras de la Administración Pública, pero por reforma que entró en vigor el primero de enero de 1979 se estableció como excepción que cuando el acto o resolución impugnados en un recurso administrativo o en el juicio de nulidad se dejen sin efecto por omisión o incumplimiento a las formalidades legales que deban revestir, entre la notificación de los actos impugnados y la notificación de su reposición, se suspenderá el transcurso o el plazo de caducidad

El actual precepto (146) con distintas palabras, pero, establece lo mismo, esto es, el plazo extintivo puede suspenderse o interrumpirse. Esto, considero, tiende a --- afectar la seguridad jurídica del particular, que es precisamente lo que trata de garantizarse mediante el establecimiento de un plazo de extinción de las facultades a que se refiere el citado artículo 146.

En materia de delitos fiscales, concretamente, la acción penal prescribe antes de que esto suceda con la fa--

cultad de la autoridad administrativa para hacer efectivo un crédito.

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

Es obvio, que el término para las prescripciones son distintas, porque distintas son las situaciones: La primera es para extinguir la facultad de la autoridad administrativa de hacer efectivo un crédito fiscal; la segunda es para extinguir la facultad de querrellarse por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contra la comisión de un delito fiscal. Son, pues, dos cosas distintas.

#### B) Condonación.

La condonación -dice la Doctora Lomelí Cerezo-, -- "Es el acto por el cual el Poder Público declara que no deben hacerse efectivos, parcial o totalmente los créditos en favor de la Hacienda Pública. " (17)

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circuns

tancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que im  
puso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los térmi  
nos de éste artículo, no constituirá instancia y las resolu  
ciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Públi  
co al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de  
defensa que establece éste Código...

Sólo procederá la condonación de multas que hayan  
quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo  
no sea materia de impugnación."

El Código Fiscal anterior al actual hablaba de dos  
tipos de condonación: una total y otra parcial.

La primera era de carácter obligatoria "si por ---  
pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades ad  
ministrativas o jurisdiccionales en su caso, se demuestra -  
que no se cometió la infracción o que la persona a la que -  
se atribuye no es la responsable" ( Artículo 31 del Código-  
Fiscal anterior).

La segunda, de acuerdo con el segundo párrafo, tam  
bién del artículo 31 del anterior Código Fiscal, la Secreta  
ría de Hacienda y Crédito Público apreciará discrecionalmen  
te los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción-  
y las demás circunstancias del caso.

El artículo 74 del actual Código Fiscal, toma la -  
facultad de discrecionalidad en favor de la Secretaría de -  
Hacienda y Crédito Público para que esta determine cuando-  
se condona una multa. El artículo no habla de si podrá ser

una condonación parcial o total. Por la forma en que el precepto citado está redactado, se entiende que ya solo puede haber condonación total, para el caso de que ésta sea -- concedida.

Aún y cuando el citado artículo 74 señala que las resoluciones en materia de condonación no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que señala el Código Fiscal dichas resoluciones si podrán impugnarse vía juicio de amparo dado que las mismas derivan de una facultad discrecional y nuestro máximo tribunal en éste sentido pronunció la siguiente jurisprudencia consultable en el apéndice de jurisprudencia 1917-1975 3a parte segunda sala página 396.

"Facultades discrecionales. Apreciación del uso indebido de ellas en el juicio de amparo. El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, -- cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido, cuando éstas resultan alteradas o son inexactos lo hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica.

### C) Compensación

Esta forma de extinción de una obligación fiscal la regula el artículo 23 del Código Fiscal Federal, señala:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que ten

gan a su favor contra las que estén obligados a pagar por a deudo propio o por retención a terceros, siempre que, ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Esta situación es factible siempre y cuando el contribuyente tenga a su favor diferencias de impuestos paga--das de más al fisco o en el caso del tercer párrafo del artículo 22 también del Código Fiscal, éste señala el caso en que el contribuyente pagó un crédito que se le imputa y contra el cual interpuso el medio de defensa procedente y oportunamente habiendo obtenido resolución a su favor. En este caso la autoridad fiscal tiene la obligación de devolver lo que indebidamente se cobró o en su defecto compensar dicha cantidad con crédito posteriores del propio particular, con la condición única de que este segundo crédito derive de la misma contribución que el primero.

Estas formas de extinción señaladas en el Código - Fiscal de alguna forma liberan de una posible responsabilidad penal; anteponiendo a ellas, desde luego el texto del - artículo 100 de dicho código.

NOTAS.

1. Derecho Penal Mexicano. Parte General. CARRANCA y Trujillo -- Raúl. Editorial Porrúa. p. 221 y 222.
2. IBID. p. 222 y 223.
3. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. COLIN, S. ----- Guillermo. Editorial Porrúa. 7a. Edición. pp. 586 y 587.
4. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura, T.G.S.A., México, D.F., 1949. pp. 144 a 161.
5. Derecho Fiscal Represivo. LOMELI, C. Margarita. Editorial ---- Porrúa. 1a. Edición.
6. IBID, pp. 115 y 116.
7. IBIDEM.
8. Teoría de la Infracción Fiscal. GARCIA, D. Miguel Angel. ----- Cardenas Editor. 1a. Edición. pp. 400,401 y 402..
9. Derecho Fiscal Represivo. P. 122.
10. Nociones de Derecho Fiscal. MARGAIN, Manautou Emilio. Editorial Universitaria Potosina. p. 74.
11. IBIDEM.
12. Derecho Fiscal Represivo. Cita de la autora para Servando J. -- Garza. pp. 117, 118, 119 y 120.
13. El Derecho Penal Administrativo. Revista Criminalia. enero de - 1951. pp. 5 a 12.
14. Derecho Fiscal Represivo. pp. 121, 122, y 123.

15. Teoría de la Infracción Fiscal. p. 420.

16. Derecho Fiscal Represivo. p. 132.

17. IBID. p. 249.

CAPITULO II  
DELITO DE CONTRABANDO

Es en el artículo 102 del Código Fiscal en donde encontramos los presupuestos establecidos para la comisión del delito de Contrabando. Este artículo, señala:

Art. 102.- Comete el delito de Contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete delito de Contrabando quien internar mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquier de los casos anteriores, así como quien los extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Más adelante, en los artículos 103 y 105 ambos del-

Código Fiscal de la Federación se encuentran contenidos de la presunción de contrabando, a través de nueve fracciones y la asimilación de Contrabando a través de ocho fracciones.

Independientemente de lo anterior, es en el artículo 102 en donde aparece la descripción de cuando se comete el delito de Contrabando.

Basicamente, la conducta a realizar es extraer del país o introducir a él, mercancías.

Bien. El Diccionario para juristas nos dice que -- Mercancía es: "Cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta" (1)

El Vocabulario Jurídico señala que Mercancía es: -- todo objeto mueble comprendido en el fondo de Comercio y destinado a la venta". (2 )

El Diccionario de Español Moderno establece que Mercancía es: todo genero vendible; cosa-objeto vendible. ( 3 )

Por último el Diccionario de legislación Jurisprudencial indica que Mercancía es todo genero que se vende o compra -- por mayor o menor en lonjas, tiendas, almacenes- ferias y mercados. El curso de las mercaderías es el que resulta de las negociaciones y transacciones que se hacen en la bolsa o lonja. ( 4 )

Sin perder esta idea, el Código Fiscal de la Federación, establece en el último párrafo del artículo 92 el concepto de Mercancías diciendo que:

"Para los efectos de este capítulo se consideran -- Mercancías los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

El problema que encontramos en este concepto es uno de los en que constantemente nos ubica nuestra legislación: el ca suismo. Lo anterior debido a que en su intención de encuadrar -- dentro de la norma, todas las hipótesis posibles de suceder, ni se dá esto y si, en cambio nos enfrenta al problema de enumerar -- estas distintas posibles situaciones, para, una vez citadas seis, siete u ocho de ellas, concluir diciendo " ... y cualesquiera -- otros u otras según sea el caso, análogas a las anteriores", con el correspondiente problema de cuáles son esas otras "análogas a las anteriores ". Teniendo como ejemplo de lo anterior, el caso -- en el que me ocupo:

Aparte de ello, el concepto en sí, no es claro, es confuso y bastante; y no se, sí al referirse a "... aún cuando -- las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular", se trate de productos, artículos, efectos, etc, -- que puedan ser susceptibles de ingresar al comercio.

De cualquier forma el concepto de mercancías ahí está y será justamente, durante, el caso práctico, en que a través de las interpretaciones de los Tribunales quede determinado qué - debemos entender por mercancías.

Otro aspecto muy importante dentro de este artículo es el que se encuentra en la primera fracción del artículo 102 que estoy tratando:

Art. 102 Comete el delito de Contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse

Estos presupuestos, comparados con los del artículo 108 del Código Fiscal que se refiere al delito de defraudación fiscal podrían ocasionar un problema o de calificación del delito o de aplicación conjunta, pues, por las redacciones tal parece que se pueden cometer ambos delitos a la vez.

El artículo 108 en cita, establece:

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

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que los Impuestos son contribuciones, por tanto, si al introducir al país o extraer de el mercancías via contrabando se omite el pago de alguna contribución, y es en perjuicio del Fisco Federal, facilmente se podría ubicar, tal conducta, en el presupuesto señalado en el artículo 108 y hablar entonces o, tambien de, una defraudación fiscal.

La solución a lo anterior, si es que llegase a representar un problema, sería a través de cualquiera de estos dos caminos:

En base a la conducta manifestada, ubicarla en el tipo que exactamente se adecúe, esto es: si la omisión de impuestos tuvo como origen la introducción al país de mercancías o extraerlas de él, entonces estaremos frente al delito de Contrabando y no Defraudación Fiscal. O bien, aplicar, a la conducta omisiva de impuestos, la sanción que resulte más grave.

Considero que ambas soluciones están encuadradas dentro del marco del derecho cuya aplicación no originaría ningun acto arbitrario por parte de la autoridad en contra de quien resultare culpable.

El artículo 102 del Código Fiscal de la Federación que sólo enumera los actos que, al ser realizados por las perso-

nas, constituyen contrabando, no establece como requisito de -- procedibilidad la declaratoria de perjuicio para el fisco; pero tal señalamiento lo encontramos en el artículo 92, fracción II

Menciono lo anterior en virtud de que considero in necesario el que se deba hacer tal señalamiento pues la sola in troducción al país de mercancías o, extraer de él, éstas, sin - el correspondiente pago de impuestos, origina, por si sola, per juicio al fisco federal y si a la Secretaría de Hacienda y Cré- dito Publico que está encargada de formular la declaración del- perjuicio, por determinada circunstancia, se le olvida formular la, la responsabilidad penal del delito no procederá aún y cuan do éste esté claramente cometido, pues el proemio del artículo- 92 del Código Fiscal de la Federación en la fracción II, señala

Para proceder penalmente por los delitos fiscales- previstos en este capítulo, será necesario que, previamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico:II - Declare que el -- Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los estable- cidos en los artículos 102 y 115".

De tal suerte que si tal declaratoria de perjuicio no se formula, entonces si estaremos ante un verdadero perjuicio al Fisco Federal.

Una situación que resulta interesante es la de que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 102 establece

los supuestos indicativos del delito de Contrabando, en tanto -- que en el artículo 127 de la Ley Aduanera establece los supues-- tos indicativos de la Infracción de Contrabando. Tales disposi-- ciones ( La del Código Fiscal de la Federación y la de la Ley -- Aduanera ) establecen:

#### CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

ART. 102 Comete el delito de Contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mer-- cancias:

I.- Omitiendo el pago total-- o parcial de los impuestos - que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de Autori-- dad competente, cuando sea - necesario este requisito

III.- De importación o expor-- tación prohibida

#### LEY ADUANERA

Art. 127 Comete la infrac-- ción de Contrabando quien introduzca al país o ex-- traiga de él mercancías, - en cualquiera de los si-- guientes casos:

1.- Omitiendo el pago to-- tal o parcial de los im-- puestos al comercio Exte-- rior.

II.- Sin permiso de Auto-- ridad competente, cuando-- sea necesario este requi-- sito.

III.- Cuando su importa-- ción o exportación esté - prohibida.

Comparando la norma del Código Fiscal con la de la Ley Aduanera, se concluye con toda claridad, que los supuestos para la comisión del delito Fiscal de Contrabando, son exactamente los mismo para la comisión de la infracción fiscal de Contrabando.

La sanción para aquél será privación de la liber--  
tad.

La sanción para ésta será pena pecuniaria.

El problema es que ante el caso concreto, como se calificará la conducta: ¿ Como de infracción de Contrabando? o ¿ Como delictiva de Contrabando ? ¿ Que reglas utilizará la Autoridad para determinar que sea lo uno o lo otro ? ¿ En base -- a qué concluirá la Autoridad que se cometió infracción de Con--trabando o delito de Contrabando ?! El planteamiento que ya de por sí es grave, aumenta de gravedad si tomamos en cuenta que - ni el Código Fiscal ni la Ley Aduanera nos dá respuesta alguna-

Esto es sólo el primer problema: determinar como - se va a calificar la conducta en el caso concreto.

El segundo problema se presenta cuando la Autori--dad determine que la conducta de Contrabando se va a sancionar tanto vía pena pecuniaria como vía privación de la libertad, lo que, de ser así, nos llevará a la conclusión de que por una misma conducta se está juzgando dos veces que es exactamente la - violación a la Garantía Constitucional consagrada en el artícu-

lo 23 de Nuestra Constitución General de la República en el -- sentido de que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo-- delito", tema que en el Capítulo I de este trabajo traté y ex-- puse mis consideraciones respectivas.

En este punto, el Dr. Eduardo Andrés Johnson Okhuy sen establece:

" En lo personal considero que sí hay un doble pro ceso al sancionar, por la vía administrativa y penal por la mis ma conducta ilícita, y comparto la posición de la propia Docto ta Lomelf en el sentido de que " No se puede negar la violación del principio NON BIS IN IDEM ...!" El tener la dualidad de la imposición de sanciones agrega el autor, y al estructurar el que éstos los impongan dos diferentes órganos estatales ( la -- sanción pecuniaria la impone un órgano administrativo, en tan to que la pena privativa de libertad la impone un órgano del -- Poder Judicial ), nos provoca el efecto de que tendremos dos --- procesos que pueden ser simultáneos o en tiempo diferente.

Estos procesos, continúa el autor, son independien tes uno del otro, no importa que resolución ocurra en cada uno, la reso lución de uno, no influirá en el otro procedimiento.

En materia administrativa, existe el principio de-- que la multa es accesoria del crédito fiscal, y que para la vali déz de aquélla, se requiere que el crédito que la origine no se -

encuentre subjudice.

Con esto, entendemos que si se impone una multa en base a un crédito fiscal, para que la multa pueda ser ejecutada, el crédito fiscal debe quedar firme. Si se obtiene resolución, en un juicio de nulidad, en la que el crédito fiscal se declara infundado o improcedente, entonces, la multa no deberá ser cubierta por el contribuyente.

Este principio, concluye el Doctor Johnson, de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, no se sigue en materia del proceso penal frente al crédito fiscal, en este caso, el proceso penal es completamente independiente del proceso administrativo", (5).

De igual forma considero que con el seguimiento de dos procesos ( uno administrativo y otro judicial ), con base en la manifestación de una sola conducta, si se viola el principio consagrado en el artículo 23 constitucional, en per juicio, único y directo del gobernado.

Independientemente de las opiniones doctrinales, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, en el Amparo -- Directo 1188/57, relacionado con asuntos de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, dice : La infracción de contrabando a que se refiere el artículo 570 del Código Aduanero, (actualmente es el artículo 127 de la Ley Aduanera), no debe confundirse con el delito de contrabando a que se refiere el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación (actualmente -

es el artículo 102 del mismo ordenamiento), ya que se trata, - en el primer caso, de un ilícito administrativo que merece san- ción de la misma naturaleza, previo el procedimiento especial- que señala el propio código. Mientras que, en el segundo caso se está en presencia de una actividad típica, antijurídica --- culpable y punible, de diversa naturaleza, estrictamente penal. La sentencia que condena por delito de contrabando, no viola - garantías, pues aunque es cierto que el mismo hecho genera dos sanciones, estas son motivadas por procedimientos diversos y - encuentran fundamentos en ordenamientos distintos.

Respetuosamente, considero que el anterior razo- namiento de nuestro máximo Tribunal, resulta un tanto débil en función de que para él, el sólo hecho de que el fundamento del proceso se contenga en ordenamientos distintos, ya es suficien- te para salirse de la hipótesis violatoria del artículo 23 --- constitucional. Considero que el alcance de la garantía conso- grada en dicho artículo es exactamente el contrario al razona- miento expuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

NOTAS.

1. Diccionario Para Juristas. PALOMAR, Juan de Miguel. Edicio--  
nes Mayo. 1981. p. 861.
2. Vocabulario Jurídico. CAPITANT, Henri. Ediciones De Palma. -  
B.A., 1979. p. 372.
3. Diccionario Del Español Moderno. ALONSO Martín. Editorial --  
Aguilar. 6a. Edición. p. 683.
4. Diccionario de Legislación Jurisprudencial. ESCRICHE Joaquín  
Tomo IV. Editorial Temis. p. 72.
5. Equilibrio Entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal ( en el --  
sistema tributario mexicano ). JOHNSON, Eduardo Andrés. - -  
México. 1984. Editorial Libros de México, S.A., p. 92 y 93.

## CAPITULO III

### DEFRAUDACION FISCAL.

#### 1.- Antecedentes:

En la época independiente, la actividad del legislador, se dirigió a restablecer el orden público; concretamente, a organizar el nuevo Estado. Específicamente, dentro del Derecho Penal Fiscal, se reglamentó en materia de contrabando, pues era uno de los problemas que requerían de inmediata atención. Es importante hacer aquí la siguiente observación : aún y cuando el contrabando implica defraudación fiscal, ya sea por omitir pagar los derechos correspondientes como sucede en la actualidad, esta figura, como tipo delictivo, hizo su aparición con posterioridad como lo veremos más adelante.

Los ordenamientos que de alguna manera mencionan algunos aspectos fiscales son:

A) En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1981, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales: delitos, contravenciones y faltas. Dentro de los primeros se comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

Como podemos notar era muy variada la conducta que encuadraba dentro de los delitos.

Las principales contravenciones eran: La defraudación fiscal ( sin participación de los empleados suplantando - en calidad; cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e in - fracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda - y dar seguridad.

Por último, las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales.

De estos tres grupos de violaciones a los ordenamientos hacendarios, solo los primeros, esto es, los delitos, estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción ad ministrativa. En lo anterior podemos notar que la violación al principio non bis in idem ya se viene arrastrando desde finales del siglo pasado.

De los otros dos grupos ( Contravenciones y faltas) solo ameritaban sanción puramente administrativa. Es interesante destacar que para el caso específico de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago doble del impuesto omitido.

B) En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de Abril de 1983, se establecieron dos clases de responsabilidades: 1) Por infracciones simples y 2) Por infracciones-

con responsabilidad criminal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa - exclusivamente.

En el segundo grupo, destaca: a) Cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y, b) Los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga. En éste caso por un lado se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y, por el otro la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación.

La anterior situación después de 91 años la encontramos en el Código Fiscal de la Federación vigente pero con una variante. El delito que se castiga ya no se encuentra tipificado dentro del Código Penal sino en el propio cuerpo del Código Fiscal de la Federación.

C) La figura de delito " Defraudación Fiscal" --- aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente.

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: "Las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del Contribuyente, las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilandola, cuando proceda, - como se hace en otros países, aun verdadero delito" (1) Comentario que estableció el inicio de una nueva tendencia dentro de la Política Fiscal.

Así, se convoca a una Convención Nacional Fiscal celebrada en la Ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a las que se llegó en esta Convención motivaron a una revisión en la legislación impositiva sin salirse del siguiente marco específico: (2)

- a) Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes;
- b) Debe establecer una política fiscal de mutuo entendimiento y lealtad;
- c) El fisco declara, de antemano, su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos impuestos
- d) Unificar y simplificar diversos impuestos;

e) En principio no debe existir doble tributación y algo muy trascendente:

f) Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

#### ANALISIS:

Destaca de todos los anteriores puntos la tremenda flexibilidad que prevalecería en el establecimiento de la nueva política fiscal con respecto a la autoridad, por un lado; y por el otro la facilidad para el causante de tener siempre regularizada su situación fiscal. El fin que se perseguía, era uno, --- solo uno pero muy claro: Evitar en el contribuyente, la defraudación fiscal. Desterrar de su mente esa inquietante idea.

Mención aparte, merece el punto sexto del marco específico antes citado: Como consecuencia inmediata se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Su objetivo era elevar a la categoría de delito y obviamente castigarlo con sanción corporal, el fraude al fisco con la observación de que sólo entratándose de omisión interna, pues como ya mencioné la omisión externa, (vía contrabando) se legisló desde principios de la época independiente.

La importancia de esta Ley es que erige en delictivas conductas que con anterioridad no se consideraban como tales.

Aparece el 30 de Diciembre de 1947 y genericamente el bien jurídico tutelado no es otro sino el patrimonio del Estado.

Esta Ley precisó que el delito de Defraudación Impositiva se cometía en los siguientes casos:

--- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago impuestos..

--- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

--- No entregar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.

--- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.

--- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

Resistirse a proporcionar a las autoridades, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.

Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales-

los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad, y

--- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados.

Las sanciones que en ese entonces se establecieron se determinaron en función de las cantidades defraudadas; aquéllas, eran:

--- Prisión de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos;

--- Prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad.

--- Para el supuesto de que no se pudiera precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve -- años.

El juez de conocimiento tenía una facultad impor - tante de mencionar: Podía determinar suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la Profe - sión, Industria o Actividad de los que emanen los créditos tri - butarios objeto de la defraudación.

Destaco esta facultad por que se ubica dentro de lo que en Derecho Administrativo se denomina "facultad discrecional", punto del que, en el primer capítulo ya hice mención y que quiérase o no podía derivarse en un acto de arbitrariedad pues quedaba al arbitrio exclusivo del Juez, decidir si se aplicaba o no la suspensión y/o inhabilitación para el infractor.

En relación a esta Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, cabe mencionar dos aspectos:

1° Tuvo una vida fugaz pues solo estuvo vigente hasta 1948 (hay que recordar que apareció el 30 de diciembre de --- 1947); y,

2° La Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca la aplicó por su novedad, por un lado y por el otro, por la carencia de conocimientos que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes.

Dadas las situaciones anteriores, al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. En tal virtud, se reforma el -- Código Fiscal y se recogen, en aquel entonces, en el Título Sexto, los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes. Por ello, el día 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación la reforma al Código

Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo V, del título mencionado.

Actualmente, 1984, el tema de los delitos fiscales se encuentra comprendido en el título cuarto, capítulo II del Código Fiscal de la Federación, en los artículos que van del -- No. 92, al No. 115. O sea 24 artículos, esto es, casi la mitad en relación al Código Fiscal de 1948.

Un aspecto que considero importante mencionar, a manera de comparación, es la situación a la que se refería el artículo 274 del Código Fiscal de la Federación de 1948, en relación con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación -- actual.

El anterior Código, establecía como condición necesaria para proceder criminalmente que la S.H. Y C.P. declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio. Esto por un lado; y por otro, consignó el legislador una situación que hace prácticamente nugatorio el proceso penal al permitir el sobreseimiento del proceso en dos casos.

El actual Código Fiscal contempla las dos anteriores situaciones, pero, con variantes:

Por lo que hace a la primera de ellas se hace una-

división determinando casos concretos en los cuales solo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá formular la querrela correspondiente (art. 92, fracc. 1, 2 y 3) y en los demás casos no previstos en las anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Por lo que hace a la segunda situación, esto es, en lo que se refiere al sobreseimiento, esta determinado que:

"... Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo, se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

O sea que sigue latente la posibilidad de sobreseer el proceso penal con la variante de que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien discrecionalmente lo solicitará.

De manera que no basta, solamente, que el procesado pague lo omitido más sanciones derivadas de ello. Para que el proceso penal se sobresea se requiere además, la petición expresa que debe de hacer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Aún cuando estas variantes tienen sus errores, los cuales ya se comentaron en el primer capítulo, son claras muestras de que la tendencia legislativa en materia de defraudación fiscal esta dirigida, no solo a disminuir ésta, sino además, a provocar una mayor participación por parte de la Autoridad Administrativa, por encima de la Autoridad Judicial, sin importarle si está atentando en contra del principio de la división de poderes establecido en nuestra Constitución,

Lo anterior es fácilmente demostrable a través de la facultad discrecional de que fue investida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para decidir acerca del sobreseimiento del proceso Penal-Fiscal, originado por la comisión de un delito fiscal.

Esta investidura de discrecionalidad, de no saberse manejar por parte de quien la tenga, puede ocasionar verdaderos actos de arbitrariedad en perjuicio del particular, e independientemente de que contra dichos actos, el gobernado tiene los medios de defensa para impugnarlos, dicha facultad o debe de desaparecer o bien deben de regularse en forma precisa los casos en los cuales la Secretaría de Hacienda podrá hacer uso de ella. Todo esto en beneficio del contribuyente.

Considero que lo anterior no es problemático pues solo basta señalar casos concretos para hacer uso de la facultad discrecional.

## 2.- La defraudación Fiscal en otros Países.

### A) En Italia:

El Legislador Italiano, en materia de Derecho Penal Tributario finca su doctrina sobre dos criterios fundamentales:

a) No puede imponerse ninguna sanción Penal o Administrativa sino en los casos previstos por la Ley;

b) No puede aplicarse ninguna sanción por un hecho que según la ley vigente en el momento de su comisión, no constituya violación de las leyes tributarias sin embargo, cabe observar al respecto, que la sanción es aplicable aunque las disposiciones represivas penales resulten derogadas o modificadas en el momento de su aplicación.

Leyendo con detenimiento estos dos criterios llego a la conclusión de que encajan en una de nuestras garantías individuales, concretamente en la consagrada en el artículo 24 de la Constitución Federal. El primero es indudable. En cuanto al Segundo queda la duda de si no se está ante lo que en nuestra legislación conocemos como aplicación retroactiva de la Ley incluso Autores Italianos consideran que esta segunda parte del segundo criterio podía impugnarse por aplicación retroactiva de la Ley, pero razones prácticas lo impiden. Ejemplos: V. Manzini: " Esta es una de las tantas disposiciones incoherentes del Derecho Penal Financiero, respecto de las cuales es inútil dis-

cutir, dado que se las justifica con el criterio de la necesidad Fiscal." ( 3 ) G. Lampis: " Evidentes razones de politica financiera justifican esta norma. Las exigencias siempre crecientes y siempre más imperiosas de un gran estado moderno, exigen por parte del ciudadano el rápido y total cumplimiento de sus obligaciones Financieras. " (4 ) Berliri: "Hablar de tales supuestos de las leyes penales financieras solo puede justificarse desde un punto de vista práctico para destacar que ellas nunca son retroactivas." ( 5 )

Para la imposición de penas por violaciones a disposiciones tributarias, eran tantas y tan variados los nombres de las sanciones cuya interpretación jurídica no siempre resultaba fácil. Por tal motivo fué menester que mediante disposiciones generales se fueran eliminando los problemas originados por la multiplicidad de sanciones.

Lo que más llamó la atención fué que a la pena corporal se le sigue concediendo su propia naturaleza penal, lo mismo que sucede en nuestro país. Pero por lo que hace a las consecuencias accesorias de un delito fiscal penal como son: re cargos, multas, clausuras y en algunos casos confiscación de bienes, se les concede una naturaleza civil, a lo que en México se le concede una naturaleza administrativa. Así encontré que como "Sanciones Civiles" por delitos fiscales estan:

--- Pena Pecuniaria. - Fijada por la Ley entre un miniu

no y un máximo, y que luego se aplica teniendo en cuenta la -  
gravedad de la violación y la personalidad del infractor, en ra  
zón de sus antecedentes penales y judiciales, y en general de su  
conducta.

Sobretasa que la Ley establece en una suma fija, -  
correspondiente al monto del tributo o bien en una fracción o en  
un múltiplo de éste.

Otras Serían:

--- Clausura del negocio, la cual no podrá durar menos  
de tres días, ni más de un mes.

--- Confiscación de las cosas que sirvieron o estuvie-  
ron destinadas a cometer el delito y de las cosas que son el pro  
ducto o el beneficio de este.

Otros aspecto interesante en materia de delitos --  
fiscales Italianos es que: "... Resulta que prescindiendo de la -  
apreciación intrínseca del hecho, se ha adoptado como criterio--  
discriminatorio entre delitos financieros y transgresiones que --  
constituyen un ilícito civil, el elemento exterior de la especie  
de la sanción establecida por la Ley Financiera; de manera que, -  
en sustancia, se ha librado íntegramente a la voluntad del legis-  
lador configurar la infracción como un delito o como un ilícito-  
civil, estableciendo una u otras clase de sanción. (6)

Esto último resulta verdaderamente interesante: en

Italia, por un delito fiscal o se configura un delito fiscal propiamente dicho y se impone una pena corporal; o se configura un ilícito civil trayendo como consecuencia una "sanción" civil (Recuerdese que entre éstas están: Multas o pena pecuniaria y recargos o sobretasa, entre otras ), pero, y esto es lo realmente importante, nunca las dos, cosa que en nuestra legislación fiscal penal, esto no sucede.

Es importante hacer la observación de que por un delito fiscal puede imponerse como pena la entrega de una determinada cantidad de dinero; y para el caso de que exista insolvencia del condenado la pena pecuniaria se convierte en la correspondiente pena restrictiva de la libertad personal. No así para el caso de una sanción civil. La legislación Italiana para la violación de normas tributarias vía evasión fiscal tiene contemplado, en su mayoría, sanciones de carácter pecuniario que de índole de privación de la libertad.

#### B) En los Estados Unidos de Norteamérica.:

En este país, a pesar de la experiencia que sobre la materia en cuestión tiene, también se enfrenta al problema de la defraudación fiscal.

A través de la legislación penal en materia de fraude al fisco se ha tratado controlar ésta, ilícita actividad.

El fraude al fisco, en este país, tiene una doble penalidad: Las llamadas "Penas Civiles" y las sanciones penales propiamente dichas y es a través del Código de Impuestos Interiores que se materializa el procedimiento para la imposición de las sanciones. " Código que fué expedido en acta del Congreso del 16 de Agosto de 1954, derogando el anterior de --- 1939." (7)

El procedimiento a seguir para castigar al infractor basicamente consisten en lo siguiente:

La aplicación de las multas y penas debe ser ejecutado mediante el ejercicio de la acción penal ante un tribunal El ejercicio de dicha acción es recomendado por la Asesoría jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos interiores al Departamento de Justicia; este ejercita la acción penal unicamente en los casos en que llega a la conclusión de que el causante es culpable y existe una cierta probabilidad de obtener un veredicto de culpa bilidad.

Aún y cuando existe una sanción administrativa y una sanción penal independiente la una de la otra, sin embargo puede ser acumuladas.

Generalmente se aplica unicamente la sanción administrativa.

Para estar en la situación de direrenciar un fraude

civil de uno penal se recurre a la flagrancia de las faltas, -- las pruebas disponibles y la carga de la prueba que tenga el go bierno, pues el fraude civil debe ser demostrado a través de -- pruebas claras y convincentes. En cambio, el fraude penal re-- quiere pruebas más fehacientes para obtener un veredicto de - culpabilidad.

El gobierno, por mandato de la Constitución, debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable.

A manera de muestra y por su importancia me permi- to transcribir algunos artículos relativos a la defraudación -- fiscal:

Sección 7201.- Tentativa de evadir o eludir el pa- go de Impuestos.- Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este título o el pago del mismo será, además de las otras - penas establecidas por la ley culpable de un delito y si fuese- convicto de ello, será multado hasta por \$ 10,000.00 ó confina- do a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gas-- tos y costas del juicio.

Sección 7203.- Omisión internacional de presentar una declaración, proporcionar información o pago de impuestos.- Toda persona que esté obligada bajo este título a pagar impues- tos provisionales o definitivos como lo ordena este título; o -

por disposiciones bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración, ( excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las secciones 6015 ó 6016 ), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir ese impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o por reglamentos, será, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable de un delito y, si fue se convicto de ello, será multado hasta por \$ 20, 000.00 ó confinado a prisión por no más de un año, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

Sección 7206.- Fraude y declaraciones falsas.- Toda persona que:

1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecho bajo apercibimiento de aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser verídica y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial; ó

2.- Intencionalmente ayude o asista en, o procure, sugiera o aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier asunto que surja bajo las leyes de impuestos interiores, de una declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea fraudulento o contenga falsedades en re-

lación con cualquier asunto esencial ya sea o no que dicha falsedad o fraude sea con el conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u obligada a presentar dicha declaración, -- testimonio, reclamación o documento; 6

3.- Simule, falsa o fraudulentamente ejecute o --- firme cualquier fianza, permiso, anotación y otro documento requerido bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores o mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la ejecución de los mismos; 6

4.- Remueva, deposite y oculte o tenga relación -- con la remoción, depósito u ocultación de bienes o mercancías - respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen esté autorizado por la sección 6331- con la intención de evadir o eludir la fijación de un impuesto- o el cobro del mismo, establecido por este título; 6

5.- En relación con cualquier convenio bajo la -- sección 7122 u oferta de dicho convenio, o en conexión con qualquier pacto de transacción bajo la sección 7121 u oferta de --- participar en dicho pacto, intencionalmente,

a) Oculte de cualquier funcionario o empleado de - los Estados Unidos, cualquier propiedad perteneciente al patri-

monio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; ó

b) Reciba, oculte, destruya, mutile o falsifique cualquier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante y otra persona obligada en relación con el impuesto; será culpable de un delito y si fuese convicto de ello será multado por no más de \$ 5,000.00 ó confinado a prisión por no más de tres años, o ambas, además de los gastos y costos del juicio.

Sección 7207.- Declaraciones, manifestaciones u otros documentos fraudulentos.- Toda persona que intencionalmente entregue o de a conocer al Secretario o a su Delegado cualquier lista, declaración, manifestación, cuenta y otro documento, sabiendo que es fraudulento o falso en relación con cualquier asunto esencial será multado hasta por \$ 1,000.00 o confinado a prisión por no más de un año o ambas.

c) En Francia.:

Fué a través de la ley del 25 de junio de 1920 cuando se estableció como delito el fraude al fisco sancionándolo con multa y prisión.

Esta ley previó dos clases de sanciones: unas de caracter fiscal y otras de caracter correccional o penal. Las

primeras son aquéllas en las que el defraudador habrá que, aparte de pagar lo omitido, hacerse acreedor a multas, pues todo el que se sustraiga por fraude, o simplemente intente sustraerse -- fraudulentamente al pago total o parcial de los impuestos establecidos por las leyes a favor o en beneficio del Tesoro Público, será castigado con una sanción pecuniaria no menor de 1,000 Francos ni mayor de 5,000 francos, esto sin perjuicio de las acciones que puede ejercitar la Tesorería. Las segundas serían, --- obviamente, privación de la libertad.

Además de éstas sanciones, se presentan en este --- país otra que considero digno de citarse; para el reincidente -- dentro de un término de 5 años, será castigado con prisión por -- un período no menor de un año, ni mayor de cinco años y podrá -- ser privado, en todo o en parte, durante no menos de cinco años y no más de diez años, de todos los derechos cívicos que cita el Código Penal. (Art. 42).

Y se complementa esta sanción con la facultad que -- tiene el tribunal de publicar, íntegramente, la sentencia; los -- gastos de publicación corren a cargo del infractor, siempre que dichos gastos no excedan de 5,000 francos.

Aquí, el ejercicio de la acción penal compete a la administración competente ante el tribunal correccional dentro -- de cuya competencia el impuesto debe ser pagado.

Código General de Impuesto se llama el ordenamiento legal Francés en donde están establecidas las sanciones para las violaciones a dicho ordenamiento, relativas al pago de impuestos y derechos de registro. Hay sanciones Generales y sanciones Especiales. Aquéllas se aplican cuando expresamente el acto no está castigado con sanción Especial.

Entre las sanciones de carácter General están, retraso en el registro de actos; retardo en la presentación de declaraciones, actos o documentos en el cumplimiento de las obligaciones concernientes a los derechos de registro o en el pago de impuestos o tasas de registro; cualquier inexactitud, omisión o insuficiencia, dan lugar, cuando la infracción hubiere ocasionado daño al fisco, al pago de un derecho en más, equivalente al monto del impuesto y de los derechos accesorios adeudados, cuyo importe total nunca puede ser inferior a 500 francos.

Entre las sanciones de carácter especial están: -- sanción en el atraso del pago sobre seguros; simulaciones; retraso en el aviso de transmisiones por fallecimiento; avalúo inexacto; falsedad al mencionar los datos de registro.

Otros sanciones de carácter pecuniario que contempla el derecho francés, son : Omitir el informe a través del - - cual se detalla la actividad de la empresa; presentar declaraciones inexactas o incompletas; falta de pago, dentro del plazo legal, de los impuestos directos cobrados mediante padrón.

Independientemente de las disposiciones de carácter general que prevén sanciones penales el Código General de Impuestos Francés, contempla diferentes casos para los cuáles se aplican sanciones de carácter penal, aplicables a ilícitos que la ley tributaria configura como delitos, son las siguientes:

--- Retenciones impositivas no ingresadas; multas de 240,000 francos a 2'400,000 y además prisión de 1 año a 5 años.

--- Ocultación de réditos mobiliarios: Multa de 240,000 Francos a 1'200,000 Francos y por reincidir dentro de los siguientes cinco años multa de 240,000 francos a 24'000,000 de francos.

--- Omisión de declaración separada de los réditos obtenidos en el exterior: multa de 740,000 a 1'200,000 francos y prisión de 1 a 5 años o una de estas penas. En caso de reincidencia dentro de los siguientes cinco años, multa de 24'000,000 de francos y cárcel no menor de cuatro años ni mayor de 10 años.

--- Exhibición de documentos falsos o declarados inexactos, la sanción aplicable a este delito es la que mencioné para el caso del delito de omisión de declaración.

Como se puede notar, los delitos mencionados, específicamente, conllevan sanciones fuertes, particularmente en el aspecto pecuniario en donde la sanción puede alcanzar hasta ----

24'000,000 de francos (VEINTICUATRO MILLONES DE FRANCOS ). ---

D) En Inglaterra :

Es el sistema fiscal Inglés uno de los que más firmemente se ha sostenido con el paso del tiempo, no sólo en cuanto a su sólidez sino además, por su eficacia.

A ésta situación ha contribuido no sólo la encomiable visión del legislador Francés sino también, y esto es algo fundamental, el alto grado de conciencia de los deberes que le incumben al ciudadano a sabiendas de que el cumplimiento en sus deberes tributarios, origina una expresión de solidaridad social.

Lo anterior es importante, pues para que se obtengan buenos resultados derivados directamente de la creación de las leyes, no basta que éstas sean buenas para realizar eficazmente los fines que ellas persigan. Se requiere además que cada uno de los ciudadanos colabore en el grado que a cada uno le corresponde y mediante el cumplimiento exacto de los deberes que el estado impone pues con el paso del tiempo se ha comprobado que no siempre son las leyes y los ordenamientos los que fallan sino que en muchos casos son la voluntad de respetarlos y hacerlos respetar. Es por ello que si se pretende alcanzar los objetivos y responder a las necesidades de los adminis

trados, es menester dirigir las leyes y los ordenamientos a su jetos concientes y respetuosos de los derechos e intereses pro prios y ajenos.

"A partir de mediados del siglo pasado, uno de - los elementos esenciales y característicos del sistema tributa rio Inglés consistió en la inserción en un sistema impositivo-predominante de carácter real, del elemento personal referido al sujeto del Impuesto, lo que dió origen al Impuesto Sobre la Renta; sistema éste, que luego fue adoptado como modelo por -- los Estados más civilizados del continente Europeo y Extraeuro peo. La consideración del elemento personal en la evaluación de lo imponible que había sido repudiado por las finanzas Franca esas desde la época de la Revolución, fué aceptada anterior-- mente y se extendió a los sistemas financieros de los otros países civilizados más importantes entre ellos Italia, donde las leyes tributarias fundamentales de 1964 y 1923 adoptaron este-nuevo criterio de imposición. La última de ellas del 30 de Dici embre de 1923, N°3062, creó el impuesto complementario pro-- gresivo a los réditos, adoptado con criterios orgánicos los -- principios del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo tanto, el concepto sustentado por las fi-  
nanzas individualistas según el cual cada unidad de rédito de-  
be satisfacer el impuesto en sí y por sí, con prescindencia -  
del monto, de la fuente y del titular del rédito mismo y en --  
igual proporción, ha sido abandonado gradualmente por los más-

avanzados sistemas tributarios para sustituirlo por el de la --  
adecuación del impuesto a la "Capacidad Contributiva Real" de  
cada sujeto " ( 8 )

Algunas sanciones por violaciones a las leyes ---  
del Impuesto Sobre la Renta: ( cita del autor Giorgetti Ar---  
mando un resumen del trabajo de Cecil a Newport; E.M. Konstam-  
y H.A. Wilson P. 3, 9 y siguientes ).

"Por imperio de la Ley de 1911, Art. 5, quién --  
formule declaraciones de réditos falsos o no veraces, o sumi--  
nistre falsas informaciones a los efectos tributarios, además  
de las sanciones establecidas por las leyes del Impuesto Sobre  
la Renta, es pasible de pena de prisión no superior a dos años  
con trabajos forzados o sin ellos. Esta norma no es aplicable  
en Escocia ni en Irlanda del Norte, en cuyos territorios rigen  
las sanciones previstas por el artículo 228 de la ley de 1918.

Luego según el Art. 132 de la citada ley de 1918  
existe pena pecuniaria, equivalente a tres veces el impuesto -  
adeudado o la diferencia en más del impuesto determinado, cuan-  
do el tributo haya sido evadido, total o parcialmente, por - -  
cualquiera de los siguientes actos:

a) Cambio fraudulento de residencia; o transfe-  
rencia fraudulenta de bienes;

b) Compilación y entrega de falsas declaracio--

nes, formularios, informaciones, etc.;

c) Conversión fraudulenta o modificación arbitraria de los frutos de cualquier bien;

d) Toda falsedad, fraude, negligencia deliberada, colusión artificio o engaño, tendiente a sustraer a la imposición cualquier materia imponible.

Quién favorezca o ayude a otros en la realización de actos fraudulentos, conforme a la expresada ley y a la de 1923, Art. 23, es pasible de la pena pecuniaria de 500 libras.

El Art. 227 de la ley de Impuesto Sobre la Renta Inglesa, dispone, además que toda persona que a sabiendas formule una declaración falsa o en una declaración expusiere datos y elementos falsos, para beneficiarse con una reducción, ventaja o reembolso de impuestos, para sí o para terceros, será pasible, despues de sumaria demostración de culpabilidad de pena de prisión no superior a 6 meses, con trabajos forzados.

En materia tributaria Inglesa, por promover un recurso fraudulentamente, se impone pena pecuniaria de 50 Libras.

Para la imposición de sanciones, la Corte puede-

aplicar las sanciones pecuniarias superiores a 20 libras; en tanto que las penas hasta 20 libras corresponden a la Comisión Metropolitana de Impuestos.

En materia de prescripción, el derecho a hacer efectivas las sanciones pecuniarias prescribe a los 6 años, -- con excepción de los responsables de actos de fraude, los cuales podrán ser perseguidos aún después de transcurrido dicho término. La prescripción de seis años comienza a correr a partir del año siguiente al que corresponda el tributo objeto de la violación.

En algunos artículos de la legislación tributaria Inglesa se aplica como sanción el triple de lo evadido, en este caso puede hacerse efectiva en cualquier momento dentro -- de los tres años contados a partir de aquél a que se refiere la imposición y a cuyo respecto se haya cometido la infracción

Un aspecto interesante es que existe una recompensa para aquéllas personas que colaboren en el cobro de multas, penas pecuniarias o en el descubrimiento de evasiones u otras trasgresiones a las leyes financieras. " La ley sobre Ordenamiento e Impuestos Directos autoriza a las comisiones -- tributarias a conceder recompensas no superiores a 50 Libras" -- (9).

En materia tributaria Mexicana, la Secretaria de

Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de pedir el sobreseimiento del proceso penal, cuando se reúnan determinados requisitos. En materia tributaria Inglesa, compete a la Comisión Metropolitana de Impuestos la Facultad de atenuar o adecuar las sanciones e intervenir en los procedimientos penales-tributarios, así como interrumpir la prisión del infractor antes del término de la pena.

Finalmente, las disposiciones del ordenamiento del Impuesto Sobre la Renta establecen que las personas exentas del tributo y en general los empleados de importantes reparticiones públicas, gravados directamente por éstas, no estarán sujetos a penalidad en el caso de falta de entrega de la declaración de réditos.

E) En México:

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación señala lo que debe entenderse por Defraudación Fiscal y nos dice:

"Comete el delito de defraudación fiscal quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga en beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. "

Análisis :

Practicamente, el delito se puede configurar a --  
través de dos formas:

1° Con la omisión total o parcial del pago de al--  
guna contribución; y,

2° Que se obtenga un beneficio indebido siempre --  
que éste acarree, consecuentemente, perjuicio al Fisco Federal

Bien. Por lo que hace a la primera de las formas  
se trata de omitir el pago de alguna contribución. Esto nos -  
remite al artículo segundo del Código en cita que establece:

" Las contribuciones se clasifican en impuestos, -  
aportaciones de seguridad social y derechos." Por tanto el de-  
lito de defraudación fiscal se va a configurar, en su primera-  
forma, unicamente cuando se omita el pago parcial o total de -  
algun impuesto, alguna aportación de seguridad social o, algun  
derecho, siempre y cuando la omisión al pago de la contribu---  
ción de que se trate sea mediante engaños o aprovechamiento de  
errores.

La segunda forma de configuración de éste delito-  
es que igualmente, a través de engaños o aprovechamiento de --  
errores, ahora, se obtenga un beneficio indebido con perjuicio  
del Fisco Federal.

En esta segunda forma de configuración de este delito, se requieren dos condiciones :

- 1a. Que se obtenga un beneficio indebido, y
- 2a. Que este beneficio indebido, sea en perjuicio del fisco-- federal.

Esta segunda condición viene a ser verdaderamente importante dentro del delito del que me ocupo porque nos de termina que tipo de beneficio es el que se va a castigar como delito fiscal.

Independientemente de lo anterior, esta segunda forma de configuración del delito de defraudación fiscal, viene a ser un verdadero medio por donde un cúmulo de conduc-- tas pueden ubicarse y sancionarse como tales, basta que mediante engaños o aprovechamiento de errores, se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

A diferencia de la primera forma en la que se es tablece en forma indudable la configuración del delito de de-- fraudación fiscal.

La pena a imponer a quien cometa este delito, -- está determinada dentro del mismo 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 \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad, la pena será - de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo - que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de pri sión."

En síntesis, son tres las formas de sancionar el delito de defraudación fiscal, mismas que van en función de la cantidad que se haya defraudado:

- 1a. De 001 centavos hasta \$500,000.00, la pena será de entre - tres meses como mínimo y nueve años como máximo.
- 2a. De \$500,001.00 en adelante, la pena oscilara de entre tres años como mínimo y nueve años como máximo, y
- 3a. Si no hay forma de detrmnar la cuantía de lo defraudado, - la pena será de entre tres meses como mínimo y seis años - como máximo.

Todo lo anterior, independientemente de pagar lo omitido más - multas y recargos que pueden alcanzar hasta el 250% más de lo - defraudado.

De las tres formas de penalizar la defraudación - fiscal, la que resalta es la segunda. Es, por distinguirla de las demás, la más grave, pues si obtenemos el término medio -- aritmético de sumar la pena mínima y la pena máxima, se conclu ye que el infractor no podrá acogerse al beneficio de la liber tad bajo fianza.

Este punto que habla de la forma sobre como se - sanciona al sujeto que realiza el delito de defraudación fis - cal, merece atención especial pues las penalidades resultan --

verdaderamente discordantes de la realidad.

Lo anterior es cierto, si tomamos en cuenta que de las tres formas a través de las cuales se sanciona el delito en cuestión, sólo a través de una de ellas, estará el defraudador en la cárcel cumpliendo su condena. Lo cual resulta una verdadera incongruencia que se agiganta con la tercera de las formas a través de la cual se castiga al infractor de evasión fiscal. Por ejemplo : Juan Pérez que cometió el delito de defraudación fiscal, y su omisión de pagar impuestos rebasa los diez millones de pesos, pero, no se puede determinar con precisión la cantidad omitida. Resulta que a este infractor, sólo se le impondrá, como sanción, mínimo tres meses y máximo seis años, lo que significa que alcanzará la libertad bajo fianza. En cambio, Luis Rodríguez que defraudó la cantidad de ----- seiscientos mil pesos, por el sólo hecho de que se estableció, con precisión, la cuantía de lo defraudado, estará en prisión un buen tiempo, pues por rebasar el límite de \$500,000.00 no podrá solicitar el beneficio de la libertad bajo fianza.

Considero, respetuosamente, que nuestros legisladores deben revisar y adecuar a la realidad, este tan importante aspecto de la penalidad a imponer a quien cometa el delito de defraudación fiscal.

Como corolario del presente delito, queda la incógnita acerca de que resulta más provechoso para el Estado Mexicano : tener a un mal causante en la cárcel o tenerlo en libertad, ---

dado que el mal causante, bien que mal, enterara al fisco, parte de sus ingresos, si se encuentra en libertad. En cambio este -- mal causante, aparte de que no enterara nada de ingresos al fisco, si en cambio, el Estado tendrá que destinar una gran cantidad de dinero, para su manutención teniendolo encarcelado.

NOTAS.

- 1.- Del Delito de Defraudación Físcal. HERNANDEZ, E ABDON. Ediciones Botas 1962. P.P. 43 y 44.
- 2.- IBID. P. 44.
- 3.- La Evasión Tributaria GIORGETTI, Armando. Editorial De Palma B.A., p. 191
- 4.- IBID pp. 190 y 191
- 5.- IBIDEM
- 6.- IBID p. 194
- 7.- El Delito de Defraudación Físcal. HERNANDEZ E. Abdón p.59
- 8.- La Evasión Tributaria p. 348 y 349
- 9.- IBID p. 353

CAPITULO IV.  
OTROS DELITOS FISCALES

En el capítulo II del Código Fiscal de la Federación, independientemente de los delitos fiscales que en forma individual ya traté, se encuentran diseminados otra serie de delitos que tienen una gran similitud con las infracciones fiscales; situación, ésta, que de no atenderse con la debida precaución, bien podría acarrear serios problemas para el contribuyente por la confusión en la que se podría caer.

Dentro de este punto de las infracciones fiscales y los delitos fiscales, no aparece en el cuerpo del Código en cita, ni el concepto de aquellas, ni el concepto de estos. Concepto que de existir, podrían ayudar guiándonos u orientándonos en el momento en que se presente el caso práctico.

Si bien es cierto, repito, que existe gran parecido en la definición de conductas que el Código fiscal de la Federación hace para las infracciones fiscales y para los delitos fiscales, también es cierto que el mismo Código nos dice cuando estamos ante una conducta de infracción fiscal y cuando ante una conducta de delito fiscal.

Para diferenciar con la claridad que yo hubiere querido lo que es una infracción fiscal de un delito fiscal y de esta forma obtener un más rápido entendimiento de este estudio, al estarlo realizando, el objetivo fué, encontrar constantes que permitieran una rápida y fácil identificación de lo que es una y lo que es otro, pero es tal la similitud, que solo ati

né a encontrar lo siguiente : Las conductas que el Código Fiscal de la Federación determina como infractoras fiscales, están establecidas en forma muy general, en tanto que para los delitos fiscales, están establecidas en forma muy específica.

Para que el lector se dé una idea de la similitud que entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales existe, transcribiré algunas conductas que el Código de la materia define como infracciones fiscales y otras que describe como delitos fiscales. Con base en estas mismas transcripciones, explicaré con mayor abundamiento, cómo para las infracciones fiscales el Código en cita es más general; en tanto que para los delitos fiscales, dicho ordenamiento es más específico.

1er. caso :

Art. 79. Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes, las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Excepto, señala esta fracción, se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción deba ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

En relación a esta infracción fiscal, el artículo 110, nos dice :

Art. 110. Se impondrá sanción de tres meses a --

tres años de prisión a quien:

I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero, en el registro federal de contribuyentes, por más de un año, contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos ( aquí también se señala una excepción ), que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

2o. caso :

Art. 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobrevaluación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

En relación a la anterior infracción fiscal, el artículo 111, establece:

Art. 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien :

II. Registre sus operaciones contables, fiscales, sociales en -  
dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad --  
con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los siste -  
mas y registros contables, así como la documentación rela -  
tiva a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales  
este obligado a llevar.

3er. caso:

Art. 81. Son infracciones relacionadas con la obligación  
del pago de las contribuciones, así como de presentación  
de declaraciones, solicitudes o avisos o expedir constancias --  
incompletas o con errores:

I. No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o cons -  
tancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos  
a requerimiento de las autoridades fiscales para presentar alguno  
de los documentos a que se refiere esta fracción o cumplir -  
los fuera de los casos señalados en los mismos.

En relación a esta disposición fiscal, el artículo  
111 señala:

Art. 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres  
años de prisión a quien:

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

Leyendo con detenimiento las transcripciones anotadas  
acerca de las infracciones fiscales y los delitos fiscales,

el lector podrá notar que, efectivamente, existe gran semejanza entre estos con aquellas o viceversa, según se le quiera ver, razón por la cual, como ya señale, hay que tener verdadero cuidado al estar frente al caso práctico; aún más si tomamos en cuenta que esta de por medio la libertad, y un error con relación con el punto que comento, podría ocasionar que esta se perdiera.

En relación al otro punto que sirve para diferenciar a una infracción fiscal de un delito fiscal, señale que para aquéllas el Código Fiscal de la Federación es más general, en tanto que para éstos, el mismo ordenamiento, es más específico.

En el primer caso, la infracción relacionada con el registro federal de contribuyentes se cometera cuando no se solicite inscripción a este estando obligado a ello. - - - Nótese cómo muy genéricamente el Código señala cuando se comete esta infracción.

En cambio, para el delito relacionado con el registro federal de contribuyentes el Código, más específicamente señala: Comete el delito relacionado con el registro federal de contribuyentes quien omita inscribirse en él (a continuación la diferencia), por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo.

En otras palabras: Mauricio López Patiño puede no estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, debiendo estarlo, por un año contado a partir de que debió inscribirse. El no hacerlo traerá como consecuencia la comisión-

de una infracción fiscal y se hará acreedor a una multa.

En el mismo caso, Mauricio López Patiño no se inscribe en el registro federal de contribuyentes y transcurre un año con un día a partir de que debió hacerlo. En este caso, - - estara cometiendo un delito fiscal y posiblemente se determine para el, como sanción, privarle de su libertad.

En el segundo caso, la situación se torna más - -- difícil pues la fracción III del artículo 83 es muy parecida a la fracción II del artículo 111, pues una forma de no llevar la contabilidad conforme a las disposiciones fiscales, es, tener - dos sistemas de contabilidad con diferente contenido. Entonces, el problema que se plantea es serio porque con una doble contabilidad ¿ estaré cometiendo una infracción fiscal? (pues llevo mi contabilidad en forma distinta a como lo señalan las diver - sas disposiciones fiscales); ¿ ó estaré cometiendo un delito -- fiscal ? ( por utilizar ese sistema de doble contabilidad).

La misma situación se presenta con la fracción VI del artículo 83 y la fracción III del artículo 111.

Por último en el tercer caso se presenta, de nuevo, la situación genérica para el caso de la infracción fiscal y la situación específica para el caso del delito fiscal.

En la primer situación, la infracción se comete - cuando no se presenta alguna declaración, solicitud, aviso o - constancia que conforme a las leyes fiscales debieron presen - tarse.

En la segunda situación ya aparece la limitante -

que nos dice cuando estamos en presencia de un delito fiscal: omitir la presentación de declaraciones fiscales, a que se es ta obligado, durante dos ó más ejercicios fiscales.

Como podrá notarse, solo en algunos casos la Ley señala, con cierta claridad, las situaciones que permiten en un momento determinado, diferenciar cuando se esta en presencia de una infracción fiscal y cuando se esta en presencia de un delito fiscal. El problema se presenta, y no sin cierta -- gravedad, cuando no se establecen esas diferencias como en al gunos de los casos que en líneas anteriores expuse.

En este mismo punto, debe quedar establecido que la única sanción a que se hace acreedor el infractor fiscal es la multa, misma que, ésta si, está expresamente establecida en el Código Fiscal de la Federación para cada uno de los sujetos.

En este sentido, en cuanto al carácter o naturaleza que adquiere la multa, la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, apunta que: "opuestamente, la multa ha sido considerada por algunos autores como una sanción a medida que cuyo fin es exclusivo o predominantemente reparatorio, carácter que, a mi juicio, corresponde solo a los recargos pero no a la multa, de acuerdo a las opiniones doctrinarias que también citare.

'Según Otto Mayer, cita la Doctora, la multa no solamente constituye un daño que se infringe al culpable, sino que también existe una ventaja para el tesoro público; el Fis co debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cier

ta afinidad con un crédito del Derecho Civil. Pero, en concepto de dicho autor, con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización: se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes, que a veces se logra cometer; quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros ". - -  
( 1 ) P. 196.

El autor Otto Mayer, le dá a la multa, según la -- transcripción, el carácter de indemnización con la cual el Estado habrá de conformarse por la inversión que hizo al destinar una cantidad determinada con el fin de aumentar el aparato de vigilancia tratando de evitar los posibles fraudes, aun que a veces ello no sea posible, quedando siempre abierta la posibilidad de que al defraudador descubierto, pagará por todos los demás.

Otra cita que la Doctora nos señala:

" Bielsa, dice que la multa fiscal, desde que es - impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objeto o fin es, en cierto modo " disciplinario ", lo que explica porque cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interviniente. Pero, su relativo carácter o fin de indemnización es indudable, y - no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida, -

compensación en el patrimonio fiscal, las evasiones flicitas no descubiertas. Hay, mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente" ( 2 ) f. 197.

Este autor, al igual que el anterior le imputa a la multa el carácter de indemnización agregando que es procedente el que ésta se imponga hasta diez veces de la cantidad debida, esto con el fin de reponer las cantidades que el fisco deja de percibir a causa de las evasiones fiscales.

Un tercer autor que cita la Doctora es Francisco-Gerbino quién sostiene que " es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un carácter financiero, puesto que estas multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionar como verdaderas y propias penas " ( 3. P. 196-197 ).

La tesis que la Doctora Lomelfí sostiene en relación al punto que comento es;

"En mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de violación cometida y de amenaza o intimidación por los demás sujetos a la misma obligación . Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es -- una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

Además, como dice Manzini -cita la doctora - las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, - resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el que la multa impuesta al que se deja " atrapar " por el fisco, compensa las evasiones no descubiertas. Más bien creemos que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, - se explican también las razones históricas.

Según la etimología latina, multa significa " multiplicar " y denota el aumento que se hacía en el Derecho -- Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes - de un Magistrado pudiendo aumentar día por día, a fin de - - romper la resistencia del multado ".

Para el Dr. Miguel Angel García Domínguez, la naturaleza de la infracción fiscal es meramente penal. "Consecuentemente, - señala el autor -, el hecho de que las infracciones sean juzgadas por órganos administrativos en vez de que lo hagan los tribunales no altera su naturaleza penal"

( 4 )

" Lo anterior - continúa el autor - se debe a la diferencia de la sanción, pues en tanto que la sanción penal en materia de delitos fiscales es solo pena privativa - de la libertad, en la infracción fiscal la sanción es solo pena económica.

Sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, pero no hay diferencia en esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de la libertad que impone la autoridad jurisdiccional. La pena administrativa es pues, una verdadera pena, cuyo concepto hemos alcanzado dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico ". 5.

En relación a este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación han admitido la naturaleza penal o represiva de la multa, en virtud de que han considerado que respecto de las penas administrativas impuestas por las autoridades fiscales, son aplicables los principios del Derecho Penal común, habiéndose referido la mayoría de los casos analizados por dichos tribunales a la aplicación de una multa, que es la sanción administrativa más frecuente impuesta por las autoridades fiscales.

Así se ha reconocido jurisdiccionalmente en diversas sentencias entre las que pueden citarse las pronunciadas por el Primer Circuito, que forman jurisprudencia del propio organo y en las que se establece que el hecho de que un particular hubiera consentido que se le fincaran diferencias por concepto de impuestos omitidos, no implica de ninguna manera que se tengan que estimar consentidas las multas que por ese motivo ( omisión de impuestos ) se le impongan. ( Informe --

del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1975 3a. Parte P. 38. )

Igualmente la Sala Superior del Tribunal Fiscal - de la Federación ha sostenido la siguiente tesis:

" Multas: son combatibles en forma independiente al consentimiento del cobro por omisión de impuestos. Si -- bien es cierto que el pago del impuesto no implica consentimiento de la sanción, la impugnación que se haga de ésta - - última deberá ser por vicios propios en que se hubiera incurrido al emitirse el proveído y no por vicios de la liquidación que le dió origen ".

( Revisión 76/78. Juicio 5474/77. Resolución de- 23 de agosto de 1978 ).

Las anteriores tesis nos llevan a la obligada conclusión en el sentido de que la multa no es un mero acceso - rio del crédito fiscal constituido por la contribución que - se omitió sino que constituye una sanción que como tal tiene sus propias características.

Aparte de los delitos que mencioné a la par que - los comparaba con las infracciones fiscales, existen otros - más que junto con todos los demás conforman el capítulo II - del Título IV. Tales son:

Art. 112. Se impondrá sanción de tres a seis - - años de prisión al depositario o interventor designado por - las autoridades fiscales, que con perjuicio del Fisco Federal

disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal - se hubieren constituido, si en valor de lo dispuesto no excede de: \$ 500,000.00, cuando exceda de esa cantidad, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Art. 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcos oficiales colocados con fines fiscales o impida el propósito para el cual fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras.

Art. 114. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

Art. 115. Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 100,000.00, cuando exceda de esta cantidad la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quién dolosamente -- destruya o deteriore dichas mercancías.

NOTAS

1. Derecho Fiscal Represivo. LOMELI, C. Margarita. Editorial Porrúa. 1a. Edición. p. 196.
2. IBID. p. 197.
3. IBIDEM.
4. Teoría de la Infracción Fiscal. GARCIA, D. Miguel Angel. Cardenas Editor 1a. edición. p. 407.
5. IBIDEM.

## CONCLUSIONES

- 1.- Aún y cuando en la actualidad, el Derecho Penal Fiscal está adquiriendo gran importancia, no podemos hablar de éste como un derecho autónomo e/o independiente, pues - sus bases, requisitos de procedibilidad, etc, devienen del Derecho Penal.
- 2.- Dada la trascendencia que conlleva una facultad discrecional, para este caso concreto, adquiere mayor relevancia reglamentar los casos específicos para los cuales - la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda solicitar el sobreseimiento de un proceso Penal -Fiscal.
- 3.- Partiendo del hecho real de la existencia de la facultad de que goza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para pedir el sobreseimiento de un juicio Penal -Fiscal, presentada tal solicitud, considero, que debe - de ser de efectos generales haciendo a un lado, con esto los posibles efectos particulares de un sobreseimiento.
- 4.- En virtud de la existencia de un gran número de elementos que se reúnen a la hora de juzgar penal y administrativamente a un contribuyente-delincuente, se llega a la conclusión de que con ello se viola la garantía constitucional consagrada en el artículo 23, en el sentido de que nadie podrá ser juzgado dos veces por el mismo delito

- 5.- Dada la similitud tan extraordinaria que hay entre algunos delitos fiscales y algunas infracciones fiscales, debiera, o bien prevalecer aquéllos, o bien desaparecer éstas.
- 6.- Es necesario que el legislador precise cuando estamos ante un delito de contrabando y cuando ante un delito de defraudación fiscal, pues fácilmente se puede caer en una -- confusión perjudicando al contribuyente.
- 7.- Es necesario adecuar a la realidad las sanciones con que se castigan los delitos fiscales.
- 8.- Tomando como base la afectación que origina un delito fiscal, (perjuicio al fisco), considero conveniente que se -- aumente la sanción pecuniaria disminuyendo la sanción corporal.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- Derecho Administrativo. Acosta Romero Miguel Editorial - Porrúa.
- 2.- Derecho Fiscal Represivo. Lomeli Cerezo Margarita. Editorial Porrúa. 1a. Edición
- 3.- Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Colin Sanchez Guillermo. Editorial Porrúa 7a. Edición.
- 4.- Derecho Penal Mexicano. Parte General. Carranca Y Trujillo Raúl.
- 5.- Derecho Penal Administrativo. Revista Criminalia.
- 6.- Diccionario del Español Moderno. Alonso Martin. Editorial Aguilar. 6a. Edición.
- 7.- Diccionario Para Juristas. Palomar Juan De Miguel. Ediciones Mayo.
- 8.- Diccionario de Legislación Jurisprudencial. Escriche Joaquín. Tomo IV. Editorial Temis.
- 9.- El Delito de Defraudación Fiscal. Hernández Abdón.
- 10.- Equilibrio Entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal ( en el sistema tributario mexicano) Johnson Okhuysen Eduardo --- Andrés. Editorial Libros de México.
- 11.- La Evasión Tributaria. Giorgetti Armando. Editorial de -- Palma B.A.
- 12.- Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario - Mexicano. Editorial Cultura. T.G.S.A., México D.F.

- 13.- Nociones de Derecho Fiscal. Margain Manautou Emilio. -  
Editorial Universitaria Potosina
- 14.- Teoria de la Infracción Fiscal. García Dominguez Miguel  
Cardenas Editor. 1a. Edición.
- 15.- Vocabulario Jurídico Capitant Henri. Ediciones de Pal-  
ma. B.A.
- 16.- Código Fiscal de la Federación.

La presente Tesis, fué elaborada en el Seminario de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, bajo la dirección y asesoría del Señor Licenciado ----- Fernando García Cordero.