



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LOS DELITOS FISCALES Y LA DISCRECIONALIDAD DE  
SU PERSECUCION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL**



FACULTAD DE DERECHO  
SECRETARIA AUXILIAR DE  
EXAMENES PROFESIONALES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

GABRIEL IGNACIO AGUILAR BUSTAMANTE



## **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

## LOS DELITOS FISCALES Y LA DISCRECIONALIDAD DE SU PERSECUCION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL

I.- EL DERECHO PENAL FISCAL Y LOS DELITOS FISCALES.	
1.- Derecho Penal General y Derecho Penal Especial	2
2.- Derecho Penal Fiscal	7
3.- Los Delitos Fiscales en el Código Fiscal	13
II.- CARACTERISTICAS DEL DELITO FISCAL.	
1.- Naturaleza Jurídica.	25
2.- Formas de persecución	44
3.- Reparación del daño	46
4.- Prescripción.	49
5.- Sobreseimiento	55
6.- Sanción	64
III.- LA FUNCION PERSECUTORIA DE LOS DELITOS FISCALES EN EL NUEVO CODIGO FISCAL	
1.- Denuncia de Hechos	69
2.- Querrela ( ¿Por qué existe?)	71
3.- Declaratoria de Perjuicios	76
4.- La declaratoria a que se refiere la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.	78
IV.- LA FACULTAD INVESTIGADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL NUEVO CODIGO FISCAL.	
1.- Intervención de las autoridades administrativas en los delitos fiscales	81
2.- La facultad discrecional y el acto reglado	84
3.- La Procuraduría Fiscal de la Federación y los deli- tos fiscales.	88
4.- El Control de la política fiscal a través del deli- to fiscal.	94
V.- CONCLUSIONES.	98
VI.- BIBLIOGRAFIA	101

**I.- EL DERECHO PENAL FISCAL Y LOS DELITOS FISCALES.**

**1.- Derecho Penal General y Derecho Penal Especial.**

**2.- Derecho Penal Fiscal.**

**3.- Los Delitos Fiscales en el Código Fiscal.**

## 1.- DERECHO PENAL GENERAL Y DERECHO PENAL ESPECIAL.

Antes de entrar al análisis de la materia de este estudio, trataremos de hacer la precisión del concepto de Derecho Penal General, el cual constituye la base de la pirámide en la que habrán de sustentarse aquellas ramas que con mayor o menor independencia se derivan de éste.

Al Derecho Penal se le ha definido de muchas maneras ; señalaremos algunas de las que consideramos ilustrativas para la exposición del tema central de este trabajo.

Eugenio Cuello Calón lo define como el conjunto de leyes que determinan los delitos y las penas que el poder social impone al delincuente ( 1 ) por su parte, Edmundo Mezger lo caracteriza como el conjunto de normas que regulan el ejercicio del poder punitivo del Estado, conectando al delito como presupuesto y la pena como consecuencia jurídica. ( 2 )

En la doctrina nacional, Raúl Carrancá y Trujillo advierte que, cualquiera que sea la forma de definir al Derecho Penal siempre estará representado por tres vértices de coincidencia: "El delito, la pena y la relación jurídica entre ambos en virtud de la norma que asocia la una al otro", y de esta forma, dice que el derecho penal considerado objetivamente es "el conjunto de leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina --

(1) Raúl Carrancá y Trujillo.- Derecho Penal Mexicano. Parte General. Edit. Porrúa, S. A. 1980.

(2) Opus cit.

las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de las mismas a los casos de incriminación". (3)

Fernando Castellanos escribe que el Derecho Penal "es el conjunto de normas que rigen la conducta externa de los hombres en sociedad, las cuales pueden imponerse a sus destinatarios mediante el empleo de la fuerza de que dispone el Estado".(4)

De esta suerte, habremos de concluir que el Derecho Penal es el conjunto de normas que define las conductas humanas que afectan tanto la seguridad jurídica de los individuos en lo particular cuanto a los principios mínimos de convivencia social; y que definen las penas aplicables a quienes incurren en violaciones a dichas normas.

Ahora bien, la disciplina que venimos comentando, se vincula necesariamente, en algunos casos y ocasionalmente en otros, con determinadas ramas del Derecho, por ejemplo, con el Derecho Constitucional. En efecto, si consideramos que el Estado es el responsable de sancionar los delitos, se establece una relación entre infractor, ofendido y el Estado. Por ello, en la Carta Magna encontramos diversos artículos de claro contenido penal y procesal penal.

El Derecho Penal general, también se relaciona a veces con el Derecho Internacional. Ciertamente el avance del mundo moderno ha originado una vinculación mayor entre los países, lo cual ha ocasionado la firma de acuerdos internacionales que, como

(3) Opus cit.

(4) Lineamientos Elementales de Derecho Penal.  
Edit. Porrúa, S. A. 1974, Pág. 17.

el de extradición, corresponden a la materia penal, habiéndose -  
llegado a pensar en la creación y establecimiento de un Derecho-  
Penal Internacional, cuestión que aunque difícil resultaría inte-  
resante, la profundización en el estudio de su factibilidad .

En otros casos la relación con otras ramas del dere--  
cho llega a ser tan íntima que se ha llegado a conformar lo que  
se denomina Derecho Penal Especial, que se integra con las nor--  
mas características que identifican al derecho penal general y -  
otras que le son propias y que en cierta forma lo independizan -  
y especializan. En efecto, existen tipos penales que no se en- -  
cuentran contemplados en la Legislación Penal General, esto es, -  
la codificada, sino esparcidos en diversos ordenamientos, como -  
por ejemplo, en el Código Fiscal de la Federación, en la Legisla-  
ción Forestal, de Amparo, de Población, etc. etc.

Ahora bien, para los efectos de nuestro trabajo es im-  
portante destacar la existencia de una rama del Derecho que, - -  
vinculada con el Penal General, constituye un pilar de la disci-  
plina a estudio, se trata, lógicamente, del Derecho Penal Adminis-  
trativo.

Andrés Serra Rojas escribe que el Derecho Penal Admi-  
nistrativo es la rama del derecho que se propone un estudio espe-  
cializado sobre las categorías delictivas y las sanciones que -  
tiene a su disposición el Estado para el aseguramiento del orden  
público y para el eficaz funcionamiento de los servicios públi-

cos y demás actividades que regulan el interés general. ( 5 )

Merk1, dice que, consiste "en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurfdicas." ( 6 )

Este dualismo en la impartición de la justicia penal, pensamos, significa la mayor intromisión imaginable de la administración pues invade una competencia específica del Poder Judicial.

En este orden de ideas, cabe mencionar que se ha tratado de analizar y determinar qué figuras delictivas pertenecen al derecho penal criminal y cuáles al derecho penal administrativo. De esta forma, han surgido varias corrientes que se han preocupado por establecer dicha diferenciación.

Por una parte, la que los clasifica en razón de la gravedad de los delitos, especificando que los delitos graves pertenecen al derecho penal criminal y los leves, al derecho penal administrativo.

Muy cerca de esta corriente , encontramos a aquella -- que los clasifica según su gravedad, pero desde un punto de vista ético; es decir, que el derecho penal criminal o general castiga rfa las acciones moralmente reprobables, mientras que corresponde rfa al derecho penal administrativo las acciones moralmente indiferentes.

( 5 ) Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Tomo II. Edit. Porrúa. 1979, Pág. 423.

( 6 ) Adolfo Merk1. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Revista del Derecho Privado. Madrid. - Pág. 347.



Por último, una tercera corriente basada en la idea de que los delitos comunes serán difamatorios, mientras que las transgresiones administrativas no lo serán.

A nuestro modo de ver, todas esas posiciones carecen de una fundamentación real, ya que tienen puntos que tienden a desvirtuarlas, como sería en el caso de la primera, en la que encontramos legislaciones que castigan más severamente un delito administrativo que alguno de tipo criminal.

## 2.- DERECHO PENAL FISCAL.

Emilio Margain Manautou, escribe que: "Toda obligación impuesta por una ley "debe estar provista de una sanción o pena- en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento -- de la norma será potestativa y no obligatoria para el particular." Y expresa que "El derecho Tributario es el conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, - está provisto de medios adecuados con que exigir al causante el -- debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales, Entre esos medios encontramos las sanciones." ( 7 )

En efecto, convenimos en que no puede existir un dere- cho fiscal sin la aplicación de sanciones en caso de incumplimien- to, ya que se convertiría en un derecho potestativo para los con - tribuyentes, de esta suerte, las sanciones establecidas en el - - ámbito fiscal incluyen a las de carácter penal, las cuales origi-- nan el Derecho Penal Fiscal.

Esta disciplina, debe ubicarse como Derecho Penal Es-- pecial, pues tiene características que le son propias que en cier-- ta forma lo independizan del Derecho Penal General. Sobre el - -

( 7 ) (Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 1969. U.A.S.L.P.)

particular se han elaborado sistemáticamente algunas notas distintivas entre el Derecho Penal Común y el Penal Fiscal, entre las cuales tenemos:

"1a.- El Derecho Penal tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal Común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, - ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado."

"2a.- El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo - - hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos."

3a.- El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a - - las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, - - el Derecho Penal Común sólo a las personas físicas"

4a.- El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio; - para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.

5a.- El Derecho Penal Tributario puede sancionar a --- personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria - como a los agentes de control; en cambio, el Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos."

6a.- En el Derecho Penal Tributario, en tratándose - - del delito, el dolo, se presume, salvo prueba plena en contra - -

rio; en cambio, para el Derecho Penal Común, el dolo no se presume.

"7a.- El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio el Derecho Penal Común tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño". ( 8 )

También vale mencionar que existen diversas corrientes entre las cuales, unos aceptan la independencia del Derecho Penal Fiscal, mientras que otros lo asimilan al Derecho Penal en general o a otras ramas del Derecho.

Dino Jarach, opina que el Derecho Penal Tributario -- "no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica de la materia tributaria. Es -- cierta la posición opuesta: El Derecho Penal tributario mismo y por razones de evolución histórica social no se ha separado -- del derecho tributario para incorporarse al derecho penal común.

En esencia el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario." ( 9 )

(8 ) Op. cit. Pág. 325

(9 ) (Curso Superior derecho tributario Liceo Profesional Cima Argentina 1969. Pág. 328).

Posteriormente el mismo Jarach expresa las diferentes - razones por las cuales no comparte la corriente que asimila el -- Derecho Tributario Penal al Derecho Penal Administrativo subrayando:

a) Que el Derecho tributario no forma de ninguna manera parte del derecho administrativo, salvo en una pequeña parte que considera como Derecho Tributario Administrativo.

b) El bien protegido por el Derecho Tributario Penal no es diferente de los bienes protegidos por el Derecho Penal Criminal, por lo que en su esencia es un derecho penal como el común.

c) Las sanciones del derecho penal tributario no son -- consecuencias de la naturaleza administrativa de las infracciones fiscales. ( 10 )

Manuel Andreozzi opina que el Derecho Penal Fiscal es - independiente del Derecho Penal General , debido a las siguientes razones:

Primero.- Que el delito es una figura cuyos caracteres - están dados por la ley que los crea como tales. Son violaciones - peligrosas para el Estado en general. Tienen una designación especcfica (delito) y su castigo es una pena.

El Derecho Penal es la rama del Derecho Público que estudia sus caracteres y proyecciones.

( 10 ) Op. cit.

Segundo. - La contravención es una violación que va en contra la administración en sentido amplio. Tiene una designación específica: contravención.

Tercero.- Las contravenciones (administrativas y tributarias) no deben estar en el Derecho Penal, sino formar parte -- del Derecho Administrativo Penal o Derecho Tributario Penal.

Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo.

Cuarto.- Puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción.

Quinto.- La doctrina que se adopte para dar solución a estos problemas se reflejará en toda la "vida" de la violación: en relación con la responsabilidad penal, con la personalidad de la pena, con la tentativa, con la prescripción, etcétera, y -- además (respecto de nuestro país)\* con nuestra estructura institucional y las atribuciones y facultades de las provincias.

Sexto.- Es tarea prevista y fundamental, hacer la distinción entre la naturaleza de la violación, la técnica de su -- punición y los caracteres de la jurisdicción. Esta no caracteriza por sí sola la violación, sino que la forma como se manifiesta su actividad es consecuencia de la naturaleza de la violación.

\*(El autor se refiere a Argentina)

Séptimo.- El derecho penal administrativo y especialmente el derecho penal tributario constituye una desmembración del derecho penal común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación y de su léxico adecuado. Es un espíritu que espera el cuerpo que lo encarne adecuadamente.

Octavo.- No puede afirmarse que no haya un derecho tributario penal por el hecho que se recurra al Código Penal en ausencia de normas específicas; porque, precisamente, estamos en nuestro país en la época de su correcta caracterización. ( 11 )

De lo anterior podemos concluir que a nuestro juicio, - el Derecho Penal Fiscal no debe estar inmerso en el Derecho Penal General, sino que debe considerarse como una rama independiente, debido a que sus características lo hacen tener un matiz diferente.

Asimismo, consideramos que de ninguna manera debe aducirse al derecho penal administrativo, ya que sus materias aunque pudieron tener un tronco común, su evolución las ha hecho -- diferentes.

Finalmente, estimamos que esta rama del derecho, debe - estudiarse desde un aspecto particular, sin desconocer que en algunos casos, a falta de disposición expresa, tengamos que auxiliarnos de alguna otra disciplina.

( 11 ) Derecho Tributario Argentino. Tipográfica Editora Argentina 1951. Tomo II, pág. 363.)

### 3.- LOS DELITOS FISCALES EN EL CODIGO FISCAL.

Armando Giorgetti, recuerda cómo todos los ciudadanos-romanos debían inscribirse en los censos creados por Servio Tulio, cuyo fin era el control de la población apta para las armas. Aquellos que intentaran sustraerse, o de hecho, se sustraieran a dicha inscripción y por ende, también al cumplimiento de las cargas-fiscales derivadas de éstos, incurrirían en sanciones que llegaban inclusive hasta la pena de muerte, durante la República, y a la *capitis de minutio máxima*, en los tiempos de Justiniano.

Las razones que impelían al contribuyente romano a cumplir con sus deberes con el Estado, eran, sobre todo, el vínculo --solemne del juramento bajo el cual se formulaba la declaración de los bienes y de las fuentes de recursos (cuestión muy importante debido a la elevada ética que existía entre los romanos); asimismo, el reconocimiento de la importancia del censo y su inscripción --relacionada con la posición social del ciudadano, pero en particular las severas penas con que amenazaba la ley a los evasores; tales como la confiscación de los bienes no declarados, entre otros.

La *capitis de Minutio máxima*, aplicada a los transgresores de las obligaciones tributarias, muestra la severidad con que se reprimían las evasiones fiscales, ya que a través de ésta se podía perder el *status liberatis*, el *status civitatis* y el *status familiae*, es decir, que el infractor podría convertirse en esclavo, perder la ciudadanía y tener que salirse y dejar de pertenecer a --su propia familia.



En la Edad Media los defraudadores del Fisco, se hacían acreedores a severas penas corporales, como era la amputación de la mano, el hierro candente, los azotes, la prisión perpetua y en los casos más graves, la muerte. No es sino hasta el Siglo XIX cuando se comprenden los escasos resultados obtenidos con la exagerada severidad de las penas.

En nuestro medio, la regulación de las hipótesis delictivas en materia fiscal, se contiene en el Código Fiscal de la Federación, el cual señala como delitos fiscales a: el contrabando; el delito equiparado al contrabando, etc.

Para ilustrar mejor lo anterior transcribo la parte de delitos fiscales como se encuentran en la legislación actual comparándola con la legislación vigente hasta 1982 y en algunos casos haciendo algunos comentarios.

LEGISLACION ACTUAL

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

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 106, 109, 110, 111, 112, y 114.

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecimientos en los artículos 102 y 115.

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 mercancía de tráfico prohibido.

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

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo de sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones o 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 refiere.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

Para los efectos de este Capítulo, se consideren mercancías los productos, artículos, efectos y cualesquier bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 43. Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Capítulo será necesario:

I. Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 44-A, 51, 66, 71, 72, 75 y 76 de este Código.

II. Que dicha Secretaría declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en el caso de los delitos tipificados en los artículos 46 y 50 de este Código.

III. En los casos de contrabando de mercancía exenta del pago de impuestos o de tráfico nacionalmente prohibido, que la propia Secretaría haga la declaratoria correspondiente.

IV. Cuando se trate de contrabando o tenencia ilegal de mercancías de tráfico internacional prohibido y en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Cuando los procesados por delitos a que se refieren las tres primeras fracciones de este artículo, paguen íntegramente las prestaciones fiscales originadas por los hechos imputados, o bien a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quede debidamente garantizado el interés del Erario Federal, la misma Secretaría podrá solicitar el sobreseimiento del proceso por el delito fiscal, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

En los casos de delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño patrimonial al Erario Federal sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público acompañará la documentación que acredite su monto en la propia querrela o declaratoria, o bien durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

COMENTARIOS

En este caso se intensifica la facultad discrecional remarcándola en el texto del artículo.

Por otro lado observamos que la cuantificación del daño o perjuicio sólo surtirá efectos en el procedimiento penal, por lo cual se podría variar por lo que a la parte fiscal respecta; lo cual considero no es lógico.

LEGISLACION ACTUAL

Art. 93. Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y 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.

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

Art. 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Consientan la realización del delito.

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

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otras personas como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Art. 96. Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabidas de que proventa de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

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

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 44. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Art. 44 A. Comete encubrimiento de los delitos previstos en este Código: Quien, sin previo acuerdo, después de la ejecución del delito y sin haber participado en él, con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el producto del delito a sabidas de que proventa de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o al que ayude a otro para los mismos fines.

Quien, sin previo acuerdo, después de la ejecución del delito y sin haber participado en él, ayude en cualquiera forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta u ocultare, destruyere o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el producto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de seis meses a seis años.

COMENTARIOS

En este artículo observamos como se aclara que la imposición de pena pecuniaria por la autoridad administrativa no afecta al procedimiento penal.

Habiéndose transcrito íntegramente el texto del artículo 44A, sólo apreciamos una disminución en la pena mínima.

#### LEGISLACION ACTUAL

Art. 97. Si un funcionario o empleado comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

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

La tentativa se sancionará con prisión de hasta dos terceras partes de la que correspondiera por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

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

Art. 99. En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictiva e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Art. 100. La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del 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.

Art. 101. Para que proceda la condena condicional cuando se incurra en delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado.

#### LEGISLACION ANTERIOR

Art. 58. Cuando en el delito de contrabando participe en cualquier forma un empleado o funcionario público, en ejercicio de sus atribuciones, a la pena que resulte por el delito oficial, se le aumentarán de tres a ocho años de prisión.

Art. 48. Son punibles los actos encaminados a la comisión del contrabando, así como su principio de ejecución y los que pudieran realizarlo aun cuando no llegue a consumarse por causas ajenas al agente.

Art. 55. En los casos previstos por el artículo 48 se impondrá como pena hasta las dos terceras partes de las establecidas para el delito consumado en los artículos 53 y 54.

Art. 61. En el caso de delito continuado se aumentará la pena correspondiente, hasta con dos años de prisión.

Art. 43 bis. La acción penal que nazca de delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prescribirá en tres años, contados desde el día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene ese conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito.

Art. 45. En todo lo no previsto en el presente título serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal.

Art. 44. .... Para que proceda la condena condicional cuando se incurra en delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal Federal será preciso acreditar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado.

#### COMENTARIOS

Porque se habla de cosas aunque parecidas, no iguales y sobre todo la pena varía.

Se toma en conjunto a los artículos 48 y 55, pero se amplían para cubrir la totalidad de los delitos fiscales, y no solamente al contrabando, como se apreciaba anteriormente.

En este artículo se retoma el artículo 61 del Código anterior, pero se le agrega la definición de lo que se entiende por delito continuado.

LEGISLACION ACTUAL

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

I. Omittiendo 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 interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Art. 103. Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:  
I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.  
V. Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de altura a bordo de embarcaciones aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 46. Comete el delito de contrabando quien:

Introduzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

II. Introduzca en el país o extraiga de él mercancías cuya importación o exportación esté prohibida por la ley o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.

IV. Interne al resto del país vehículos u otras mercancías extranjeras procedentes de puertos, zonas o puertos libres, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deba cubrir, o sin el permiso que legalmente se requiera para internar los vehículos o las mercancías de que se trate.

Art. 47. Se presume consumado el delito de contrabando, si se trata de mercancías que causan impuestos aduanales, o cuya importación o exportación esté prohibida, o requiera permiso de autoridad competente, cuando:

V. Se encuentren mercancías de origen extranjero, dentro de las zonas de vigilancia, si el propietario, poseedor o porteador no lleva consigo el documento que se requiere para el tránsito por las expresadas zonas conforme al Código Aduanero.

IV. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas.

VII. Se desembarquen subrepticamente efectos de rancho, o de uso económico de un buque en tráfico de altura o mixto o de un buque extranjero en tráfico de cabotaje.

VI. Se aprehendan o encuentren mercancías de altura a bordo de buques en aguas territoriales sin estar documentadas.

VIII. No se encuentren amparadas con documentación alguna las mercancías extranjeras en tráfico mixto, que sean descubiertas a bordo.

IX. Se trate de mercancías conducidas en un buque destinado exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino, salvo caso de fuerza mayor, o que haya tocado puerto extranjero, antes de su arribo.

X. Una nave aérea aterrice en lugar que no sea aeropuerto internacional y conduzca mercancías extranjeras que no hayan sido presentadas a alguna oficina aduanera.

COMENTARIOS

Por lo que respecta al texto de este artículo, vemos como se le agrega el artículo 46 del código anterior. La extracción de mercancías de recintos fiscales o fiscalizados.

LEGISLACION ACTUAL

Art. 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$100,000.00.

II. De tres a nueve años de prisión, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$100,000.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico -- haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías -- por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos -- omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquéllas si son producidas antes del contrabando.

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 53. Cuando el monto de los impuestos omitidos en caso de contrabando no exceda de \$50,000.00 (cincuenta mil pesos), la pena será de seis a doce años de prisión.

Art. 54.....

a) Contrabando de mercancías de tráfico nacionalmente prohibido.

Art. 53.....

Cuando no sea posible fijar el monto del impuesto omitido con motivo del contrabando o se trate de mercancía exenta del pago de impuestos, la pena -- aplicable será de diez días a cinco años de prisión.

COMENTARIOS

Observamos como la cuantía del contrabando que sirve para fijar la pena varía de \$50,000.00 a \$100,000.00, pero en la fracción I la pena mínima se aumenta mientras que en la fracción II tanto la mínima -- como la máxima se disminuyen.

Por lo que respecta a mercancías de tráfico prohibido, la mínima del artículo 54 del Código anterior, se aumenta y la máxima se disminuye.

Tratándose de mercancías a las que no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos, se intensifica tanto la mínima como la -- máxima.

LEGISLACION ACTUAL

Art. 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien :

I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal; la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV. Tenga mercancía extranjera de tráfico prohibido.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, y en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 51. Será sancionado con las mismas penas del contrabando quien :

I. Adquiera mercancía extranjera cuando no sea su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancía extranjera que no sea para su uso personal sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. Ampare o pretenda amparar, con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

Art. 54. Se impondrá pena de prisión de seis meses a doce años en los casos siguientes:

b) Tenencia por cualquier título de mercancías de origen extranjero de tráfico nacionalmente prohibido.

La enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación o intervenga para su inscripción en el Registro de Automóviles, cuando la importación del vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Posea, conduzca o use vehículos de procedencia extranjera, de modelos correspondientes a los últimos cinco años, sin comprobar su legal importación y estancia en el país, o sin la previa autorización legal.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título vehículos importados definitivamente para transitar en zonas o franjas libres, o provisionalmente para circular en la zona fronteriza, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

LEGISLACION ACTUAL

LEGISLACION ANTERIOR

COMENTARIOS

Art. 106. Para los efectos del artículo anterior:

I. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitacional, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Art. 107. El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancía.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

Las calificaciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa construye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

La tenencia o estancia legal en el país de la mercancía extranjera sólo se comprueba:

a) Con la documentación aduanal exigida por la ley.

b) Con nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Con factura extendida por comerciantes inscritos en el registro federal de contribuyentes.

d) Fuera de la zona de vigilancia, con la carta de porte en que conste el nombre y domicilio del remitente y del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte.

Art. 56. Existe calificación en los delitos previstos en los artículos 46, 51 y 54 cuando:

I.- Se cometan con violencia física o moral en las personas.

IV.- Se consumen de noche o por lugar inhabil para el tráfico internacional.

V.- El autor se ostente como funcionario o empleado público.

VII.- Se haga uso de falsa documentación.

Art. 57.- Si los delitos previstos en los artículos 46, 51 y 54 fueren calificados, a las penas que señalan los artículos 53 y 54 se agregará hasta tres años de prisión.

Si la calificación constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

En el Código nuevo se ofrece la clasificación de lo que debe entenderse por mercancías de uso personal.



LEGISLACION ACTUAL

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

El delito 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 prisión.

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

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

Art. 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quienes:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Art. 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quienes:

I. Omite solicitar su inscripción a 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 que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

II. No rinde al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

III. Use más de una clave del registro federal de contribuyentes.

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 71. Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Art. 73. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00 (doscientos cincuenta mil pesos); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión.

Art. 72. La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

II.... consigne en las que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos.

VII. No entere a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado.

XI. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Art. 66. Se sancionará con uno a seis años de prisión a quien:

I.- Omite, estando obligado legalmente, por más de un año, solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, con perjuicio del interés fiscal.

II.- Use más de una clave de registro o proporcione datos falsos para su inscripción en el registro federal de contribuyentes, con perjuicio del interés fiscal.

III.- Solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes atribuyéndose como propias actividades de otra persona.

COMENTARIOS

Únicamente se varía la cuantía, y en el segundo caso o sea si excede de \$500,000.00; la pena mínima se aumenta de dos a tres años.

Únicamente varía la pena disminuyéndose tanto la mínima como la máxima.

## II.- CARACTERISTICAS DEL DELITO FISCAL.

- 1.- Naturaleza Jurídica.
- 2.- Formas de Persecución.
- 3.- Reparación del Daño.
- 4.- Prescripción.
- 5.- Sobreseimiento.
- 6.- Sanción.

## 1.- NATURALEZA JURIDICA.

Por lo que corresponde a la noción general del concepto del delito, podemos afirmar que existen varias corrientes de pensamiento que destacan la importancia de contemplar al delito desde los puntos de vista filosófico, sociológico y jurídico.

Los primeros lo enmarcan desde el ángulo de su esencia, haciendo a un lado tiempo, lugar o país en el que se realiza. Aquellos que lo estudian como noción sociológica, lo analizan como un fenómeno meramente social, entre ellos Rafael Garófalo, lo define como la violación de los sentimientos altruistas de piedad y probidad en la medida en que son poseídas por una comunidad.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, encontramos dos clases de conceptos, formales y sustanciales.

1) Noción Jurídico Formal.- Indica que lo que realmente caracteriza al delito es su sanción penal.

Esta noción no penetra realmente en la esencia misma del delito.

2) Noción Jurídica Sustancial.- Analiza al delito en su contenido, es decir, como una acción antijurídica.

La noción jurídico sustancial del delito se obtiene del análisis del mismo, en su interior. Es decir, desentrañando los elementos que lo forman, esto es, la Conducta, Tipicidad, Antijuricidad, Imputabilidad, Culpabilidad, Punibilidad y las Condiciones Objetivas de Penalidad.

De esta forma realizaremos el estudio de la naturaleza jurídica de los delitos fiscales, a través del desglose de los ele-

mentos positivos y negativos que lo forman o desintegran según sea el caso.

CONDUCTA.- Es uno de los elementos esenciales del delito y se considera básicamente como el actuar humano, tanto positivo como negativo, tendiente a producir un resultado.

Celestino Porte Petit, considera que además del término conducta, debe emplearse el de "hecho" cuando la conducta humana trae consigo la producción de un resultado material.

La conducta puede manifestarse en diversas formas que son:

La Acción.- Que consiste en todo hecho o movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación.

La Omisión.- Como su nombre lo indica, consiste en no realizar alguna acción exigida por la norma. Puede ser simple o comisión por omisión, que consiste, no sólo en una violación a un deber jurídico de actuar, sino también de otro de abstenerse, es decir, mientras que la primera, omisión simple, se constituye con la abstención de lo preceptuado por la norma, en los segundos, se necesita que además de ésta omisión exista un resultado material.

De la lectura de los tipos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, observamos que la conducta descrita revestirá la forma de acción, en casi todos ellos; exceptuándose el artículo 110 fracciones I y II cuyas hipótesis implican a la omisión simple.

AUSENCIA DE CONDUCTA.- Representa el aspecto negativo - de la conducta; sus diversas hipótesis nos va a ubicar dentro - de la imposibilidad de atribuir la realización propiamente dicha - de una conducta, por estar ausente la voluntad del sujeto, aunque exista comportamiento.

Las principales hipótesis de la ausencia de conducta son:

Vis Absoluta.- Es el constreñimiento de carácter físico, de procedencia humana, e irresistible que se ejerce contra un sujeto ; el hombre realiza un comportamiento, sin su voluntad, por virtud de aquella fuerza.

Vis Mayor.- Tiene las mismas características que la anterior, con la diferencia, de que el origen de la fuerza procede de la naturaleza y no de una fuerza humana.

Movimientos Reflejos.- Son todas aquellas reacciones o manifestaciones de tipo fisiológico en las que no existe la voluntad o decisión humana.

Por lo que respecta a este elemento negativo, tenemos que decir que es difícil su actualización en ninguno de los delitos -- fiscales, excepción hecha del delito de contrabando, pues aunque - con mucha imaginación, podríamos vernos obligados, por ejemplo, a cruzar la frontera en una avioneta debido a los elementos de la - naturaleza, llevando en la misma mercancías. Presentándose en nuestra hipótesis, una ausencia de conducta por Vis Mayor.

EL TIPO Y LA TIPICIDAD.- Conceptualmente se ha dicho que la tipicidad es el encuadramiento de la conducta al tipo, siendo -

éste la terminante descripción de una conducta antijurídica en el texto legal, fundamentándose estos conceptos en el tercer párrafo del artículo 14 de la Constitución.

La tipicidad es un elemento de gran importancia, pues de no darse una perfecta correlación de la conducta al tipo, caeremos en la hipótesis de la muy conocida máxima latina "nullum crimen -- sine lege" ,o como dice la Constitución en el párrafo que citamos anteriormente: "en los juicios de orden criminal queda prohibido -- imponer , por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al -- delito de que se trata".

Por lo que respecta al tipo, se le ha clasificado desde -- muy diversos puntos de vista; pero, tomando la clasificación que -- cita Fernando Castellanos, tenemos:

Por su Composición:

a) Normales.- Los que únicamente tienen desde el punto -- de vista configurativo elementos objetivos.

b) Anormales.- Los que además de contener elementos obje -- tivos, también se integran con alguno o con los dos elementos res -- tantes (normativo y subjetivo).

En función de su metodología:

a) Básicos o Fundamentales.- Son aquellos que tienen las -- características suficientes o la fuerza requerida para ser el pun -- to central de una familia o cuerpo de delitos, ya que tomando en --

cuenta su naturaleza pueden convertirse en punto central de esa familia de delitos.

b) Especiales cuando se toma como punto de partida al básico y se le añaden determinadas características que terminan por eliminar con relatividad al fundamental. Estos se subdividen en:

Privilegiados o agravados.

c) Complementados.- También tienen como fundamento al básico, al cual se agregan determinadas características, pero conservando siempre su vínculo con el fundamental.

Atendiendo a su formulación:

a) Casuísticos.- Como su nombre lo indica, son aquellos que son regulados contrariamente a la generalidad de toda norma, por el señalamiento particular de la forma, medios y circunstancias; dentro de las cuales es factible la comisión del delito. Subdividiéndose a su vez en:

1.- Alternativos.- Señalan diversas hipótesis, pudiéndose dar alguna de ellas para colmar el tipo.

2.- Acumulativos.- Requieren de todos los requisitos o hipótesis previstos.

3.- Mixtos.- Son aquellos que nos colocan dentro de las dos posibilidades anteriores.

b) Amplios.- Requieren dentro de su regulación, del señalamiento de medios, circunstancias o formas de comisión, por

LEGISLACION ACTUAL

- 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.
- II. - Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- III. - Destruya, total o parcialmente los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o fiscales, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Art. 112. Se impondrá sanción de tres meses 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 de bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, -- si el 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 marcas oficiales -- colocados con fines fiscales o fápida que se logre el propósito para el que 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 vistas 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 \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad, -- la sanción será de tres a nueve años de prisión.

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

LEGISLACION ANTERIOR

Art. 72. La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

II. Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado.

VIII. Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados.

IX. Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, de los ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

Art. 79. Al que cometa el delito de rompimiento de sellos se le impondrá la pena de dos meses a seis años de prisión.

Art. 78. Comete el delito de rompimiento de sellos en materia fiscal quien, sin autorización legal, altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con finalidad fiscal, e fápida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

COMENTARIOS

Observamos la separación del delito de defraudación fiscal al de este artículo, a diferencia del Código anterior



bastar la obtención del resultado previsto.

En función del daño que producen serán de:

a) Daño.- Son tipos de daño aquéllos que para su configuración requieren de la disminución o destrucción del bien jurídico que tutelan.

b) Peligro.- Nos ubican dentro de la posibilidad de disminución o destrucción de algún bien jurídico.

En función de su independencia pueden ser:

a) Autónomos.- Aquellos que tienen vida propia y subsisten por sí mismos.

b) Subordinados.- Siempre están vinculados con otro tipo del cual dependen.

Ahora bien, el tipo como descripción está constituido por elementos, que pueden ser objetivos, subjetivos o normativos.

Los elementos objetivos que lo pueden formar, son:

I.- Sujeto Activo.- Será el agente que realice la conducta típica.

II.- Sujeto Pasivo.- Es el titular del derecho violado.

III.- El Ofendido.- Es la persona que resiente el daño causado o que sufre el peligro. Debemos remarcar que por lo general existe una coincidencia entre sujeto pasivo y ofendido, como en el caso del robo. Pero usando como ejemplo el homicidio, veremos que mientras que el sujeto pasivo será a quien se privó -

de la vida, el ofendido serfa la familia y si se quiere dirfamos que la sociedad.

IV.- Objeto Material.- Es la persona o cosa sobre la cual recae el daño o peligro.

V.- El Objeto Jurídico.- Constituye el bien jurfdicamen- te protegido por la norma.

VI.- Modalidades.- Atienden a los medios comisivos, al -- tiempo, al espacio y determinadas situaciones, ocasionalmente se -- ñaladas por el tipo.

Por lo que respecta a los delitos fiscales, el tipo lo -- encontraremos en la descripción legal de los delitos en el Código - Fiscal de la Federación, los cuales han quedado plasmados en el -- primer capítulo de nuestro estudio.

Por lo que respecta a los elementos del tipo tenemos:

Sujeto Activo.- Será quien realice la conducta descrita - en el tipo, del delito fiscal de que se trate.

Sujeto Pasivo.- El Estado, en tanto que es el titular del bien jurídico protegido.

Ofendido.- Será también el Estado.

Objeto Material .- El Patrimonio del Estado.

Objeto Jurídico.- Será igualmente el patrimonio del Es- - tado.

Por su ordenación metodológica serán.- Fundamentales o -- básicos, ya que tienen vida por sí, excepción hecha de los artícu- los 105 y 109 que serán subordinados ya que dependen de otro -- tipo.

Por su formulación.- En los casos de los artículos 102, 105, 109, 110 y 111, son casuísticos alternativos, es decir de los que previenen varias hipótesis; pero el tipo se puede integrar con cualquiera de ellas. Y serán amplios es decir los que describen una hipótesis comisiva, indicando que puede ejecutarse por cualquier medio comisivo los descritos por los artículos 108, 112, 113, 114 y 115.

ASPECTO NEGATIVO DEL TIPO Y LA ATIPICIDAD.- Se reconoce con el nombre de Ausencia de Tipo y Atipicidad.

Hay ausencia de tipo cuando falta regulación por parte del legislador, de cierto hecho o conducta que social y políticamente pudiese considerarse delictiva. Mientras que la atipicidad está presente por la falta de encuadramiento de la conducta al tipo.

En la primera, es el legislador quien no contempla al delito; mientras que en la segunda, a pesar de existir el tipo legal, es la conducta la que no se encuadra.

Dentro de la hipótesis de atipicidad, tenemos:

I.- Ausencia de la calidad exigida por la Ley, en cuanto a los sujetos activo y pasivo.

II.- Por falta de objeto material o de objeto jurídico.

III.- Cuando no se den las referencias temporales o espaciales requeridas en el tipo.

IV.- Al no realizarse la conducta a través de los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

V.- Por falta de elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos.

VI.- Por no darse, en su caso, la antijuricidad especial.

Por lo que respecta a los delitos fiscales, consideramos que el delito regulado en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, puede haber la atipicidad, por falta de calidad del sujeto activo exigida por la ley, en la fracción V o por falta de antijuricidad especial en las fracciones VI y VII.

Igualmente se puede dar por falta de antijuricidad especial en el caso de los delitos previstos por los artículos 109 y 113.

Por lo que respecta al delito descrito por el artículo 114 por falta de las referencias especiales, podremos estar también ante una atipicidad por la falta de calidad exigida por la ley en cuanto al sujeto activo.

**ANTI JURICIDAD.-** Se ha entendido como toda conducta o hecho que es contraria a las exigencias del propio derecho.

También se ha entendido como el actuar opuesto a los principios reconocidos por el Estado, dentro de la ley vigente. Se ha dicho que es la disonancia armónica, por adecuarse a la figura que describe la conducta o hecho y oponerse al principio que lo valora.

La antijuricidad suele considerarse desde el punto de vista formal y material. Es formal, en tanto la oposición o infracción sea con respecto a la ley. Es material, cuando la in-

fracción es a los intereses de tipo social, sin que se tenga como punto de observación a la ley.

Como es lógico de suponerse, se presume la existencia de este elemento en los delitos fiscales, en tanto no opere alguna causa de justificación.

**CAUSAS DE LICITUD O JUSTIFICACION.-** Representan el aspecto negativo de la antijuricidad y se han entendido como el conjunto de condiciones previstas por la ley que impiden el nacimiento de la antijuricidad de toda conducta típica. Sus principales características son:

I.- Reales.- En virtud de que deben existir en el mundo externo, es decir de hecho y sobre todo no ser producto de la imaginación.

II.- Objetivas.- Porque atienden al hecho en sí, independientemente de los protagonistas que se ven amparados o protegidos por las mismas.

III.- Universales o "Erga Omnes", es decir, oponibles a todos los hombres o válidas en todo momento o circunstancia en tanto se satisfagan sus requisitos.

IV.- Legales.- Deben estar siempre previstas por la ley. Las causas de justificación que recoge nuestra ley penal son:

I.- Legítima defensa, que consiste, en esencia, en el rechazo a una agresión actual, sin derecho, de la cual resulte un peligro inminente y sin rebasar los límites de la proporcionali

dad. El fundamento legal lo encontramos en la fracción III del artículo 15 del Código Penal. - Precepto que se refiere a las excluyentes de responsabilidad y concretamente a esta figura, definiéndola como el obrar en defensa de la persona, honor o bienes de una agresión actual, violenta y sin derecho, de la cual resulte un -- peligro inminente.

Son elementos de la legítima defensa:

a) El Rechazo a una agresión, entendiendo como agresión -- la amenaza contra bienes jurídicos, con el fin de afectar éstos o extinguirlos.

b) Actual.- En virtud de que debe estar aconteciendo el -- ataque en este preciso momento, para poder justificar su rechazo, - en vista de que de ser previo no será rechazo y de ser posterior, - sería venganza.

c) Sin derecho.- Que al obrar de quien agrede no esté - - legitimado, es decir, no se ajuste a derecho.

d) Que resulte un daño inminente.- Es decir que se mani-- fieste la agresión de tal forma que resulte casi inevitable la -- producción de un daño y que el único camino para evitar tal afec-- tación sea el rechazo.

e) Que no se rebasen los límites de la proporcionalidad. Es decir, que el rechazo sea adecuado y guarde una situación de - equilibrio con respecto al ataque injusto.

f) El rechazo se lleve a cabo por el agredido o tercera - persona, siempre que se satisfagan las exigencias correspondien-- tes.

g) Que el agredido no haya provocado el ataque.- O sea, que no haya dado origen al mismo; porque es uno de los aspectos negativos que desvirtúan la existencia de esta figura.

II.- El estado de Necesidad.- Se le ha definido como la situación de peligro en la que se encuentran dos bienes jurídicos cuya salvación sólo es factible mediante el sacrificio de uno de ellos también protegido por la ley. La fracción IV, segunda parte del artículo 15 del Código Penal, hace referencia a lo que debemos entender por esta figura, y de la cual se desprenden los siguientes elementos:

a) Situación de peligro.- Esto es, que la producción de un daño a bienes jurídicamente protegidos sea próxima, o bien, -- exista de manera probable la amenaza de ese menoscabo.

b) Actual.- Que esté aconteciendo el peligro, es decir que no sea anterior al medio seleccionado para salvarlo, porque no -- habfa tal peligro: ni posterior, en virtud de que tal obrar sería opuesto a la naturaleza de esta figura.

c) Grave.- Que sea un peligro relevante y casi insuperable, salvo el empleo del medio escogido para evitarlo.

d) Del cual resulte un daño inminente.- Es decir que el -- daño esté por producirse y que sea casi inevitable.

e) Que no exista otro medio practicable y menos perjudicial.- Lo que equivale a que desde el punto de vista objetivo sea demostrable que no hay otro camino más que el escogido para evitar que se produzca el daño.

f) Que no se tenga la obligación de enfrentarse al peligro.

III.- Cumplimiento de un deber.- Se ha entendido como la satisfacción o realización de lo ordenado o exigido por la ley.- Dentro de las diversas hipótesis del cumplimiento de un deber, - se observa la que en sí mismo lleva a cabo cualquier ciudadano por la obligación que en un momento tiene de actuar, o bien cuando -- por la función que desempeña es indispensable dar satisfacción a - un deber. El fundamento de esta figura se encuentra en la fracción V del citado artículo 15 del Código Penal.

IV.- Ejercicio de un derecho. - Conceptualmente se ha dicho que es la ejecución de la conducta permitida por la ley, o -- bien, es la actualización de la facultad otorgada por la propia - ley a determinado o cierto sujeto. Desde el punto de vista explicativo, nos podemos poner en el mismo enfoque que el anterior, que en condiciones normales sería una conducta antijurídica, pero en el ejercicio de un derecho, el obrar es legitimado.

V.- Obediencia Jerárquica.- La referencia a este tema - - siempre nos ubica dentro de la relación de un superior jerárquico y un subordinado que debe cumplir con las órdenes del superior, pudiendo decir que la justificante consiste en el obedecer a un superior legítimo en orden jerárquico, aún cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba - que el acusado la conocía. Definición que se toma del artículo 15-fracción VII del Código Penal.

Debemos hacer referencia de que los tratadistas distinguen entre la obediencia que responde a subordinación espiritual, política, doméstica y legítima. Siendo ésta última la única que puede-



dar lugar a la excluyente que nos ocupa, ya que se debe a una jerarquía impuesta por la ley, para que ésta sea eficazmente obediencia.

VI.- Impedimento Legítimo.- Para hablar de esta excluyente es necesario tener en cuenta que en determinado momento se encuentran dos mandatos destinados a un mismo sujeto, que por su propia esencia son incompatibles porque el cumplimiento de uno implica la desatención del otro.

El fundamento legal lo encontramos en la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal. Pero por su naturaleza es muy importante el remarcar que esta excusa sólo se refiere a omisiones, nunca a actos.

Por lo que se refiere a los delitos fiscales, consideramos podría presentarse únicamente el estado de necesidad, en el caso de delito regulado por los artículos 102 y 105, esto es en el caso del contrabando; por ejemplo, cuando se internara al país un aparato médico para salvar la vida de una persona, sin haber obtenido previamente el permiso correspondiente, omitiendo el pago de impuestos, en su caso.

IMPUTABILIDAD.- Como lo habíamos indicado anteriormente, no consideramos que este elemento sea realmente esencial, sino más bien creemos que es un elemento, aunque de gran importancia, (al grado de que varios autores lo consideran como elemento esencial del delito), incluido dentro del siguiente elemento o sea la culpabilidad, ya que, como es lógico, para ser culpable se ne-

cesita ser imputable; la imputabilidad consiste en la capacidad de entender y de querer, es decir es el mínimo de salud mental exigible a un sujeto para que pueda obrar conforme al justo conocimiento del deber existente. De acuerdo con esta definición, advertimos dos elementos: el cognitivo y el volitivo; el primero se refiere a la facultad que debe poseer el individuo de representarse la trascendencia e importancia de su conocimiento. El segundo requiere de la voluntad y decisión por parte del sujeto para llevar a cabo cierto comportamiento.

Como en cualquier otro delito, la comisión de alguno de los delitos fiscales requiere que el sujeto sea capaz de querer y entender; esto es que sea responsable ante el derecho penal.

**INIMPUTABILIDAD.**- Existe cuando el sujeto no reúne el mínimo de salud mental requerido por la ley para estar en posibilidad de atribuirle una responsabilidad de carácter penal.

**CULPABILIDAD.**- Se ha entendido como el desprecio u oposición al ordenamiento jurídico, así como a los principios que tienden a constituirlo o conservarlo. También se ha dicho que es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto y el resultado mismo.

Existen diversas formas de culpabilidad que son:

1.- **Dolo.**- Se entiende como el actuar consciente y voluntario dirigido a la realización de un hecho criminal, es decir, todo actuar con propósito delictivo nos conduce al concepto de dolo. Encontramos el fundamento legal de este elemento en la

fracción I del artículo 8 del Código Penal.

2.- La Culpa.- Se define como el actuar sin intención y sin las diligencias debidas, realizando un acto previsto por la ley como delito y previsible por el sujeto. Encontrando su fundamento legal en la fracción II del artículo 8 del Código Penal. Además, existen dos clases de Culpa.

I.- Culpa consciente, con previsión y con representación. Esta se manifiesta cuando en su inicio u origen el comportamiento del sujeto es legítimo, pero, dentro de su desarrollo prevé como posible o probable un resultado delictivo, sin embargo, insiste en la realización del ánimo aplicando la esperanza de que no se produzca ese resultado delictivo previsto.

II.- Culpa inconsciente sin previsión ni representación. Se presenta cuando el sujeto realiza un comportamiento legítimo y dentro de su desarrollo sin preverlo se presenta la posibilidad de un resultado delictivo, mismo que surge sin que llegue a tener plena consciencia de ello, pero que le es atribuible por la desatención a un deber de cuidado cuyo destinatario es él.

III.- La Preterintencionalidad.- Tiene su fundamento legal en la fracción II del artículo 9o del Código Penal y se ha entendido como todo comportamiento que va más allá de la intención, lo que significa que originalmente existe un propósito delictivo determinado, aunque el resultado que se produce no es el que se busca o pretende sino que se sobrepasa la intención; opera principalmente con relación a aquellos tipos cuya natura-

leza es flexible.

Del estudio de los delitos fiscales se desprende, que siempre serán de comisión dolosa ya que esto es un requisito en los mismos.

**INCUPLABILIDAD.**- Se ha entendido que es la absolución en el juicio de reproche que se lleva a cabo con relación a un sujeto que ha realizado una conducta típica y antijurídica o bien, es la falta de nexo intelectual y emocional entre el sujeto y el acto que realiza.

Dentro de las diversas causas de inculpabilidad, nos encontramos:

1.- **El Error.**- Se ha entendido como la falsa apreciación de la verdad o de la realidad. Para su estudio se divide en error de hecho y error de derecho, el de hecho a su vez puede ser esencial y accidental, pudiéndose manifestar este último en error en la persona, en el golpe y en el delito. De todos éstos el que nos interesa es el error esencial de hecho que es el que se presenta sobre aspectos primordiales y esenciales de la realidad, pero para que tenga validez y opere como causa de inculpabilidad debe tratarse de un error que además de ser esencial, sea invencible e insuperable. Por lo que se refiere a éste, observamos que en forma reiterada se presentan varias hipótesis a las cuales se conoce con el nombre de eximentes putativas y que conceptualmente son aquellos extremos dentro de los cuales el sujeto activo, por un error esencial de hecho-

invencible e insuperable, cree obrar protegido por una causa de licitud o de justificación, de ahí que se llega a afirmar que -- habrá tantas eximientes putativas como causas de licitud existan.

II.- No exigibilidad de otra conducta.- Será el actuar - del sujeto activo en circunstancias de excepción que impiden al Estado exigir un comportamiento diverso al realizado.

III.- El Temor Fundado.- Esta figura la encontramos en - la fracción IV del artículo 15 del Código Penal y nos dice: "El temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave de la - persona del contraventor..."

PUNIBILIDAD.- Se considera como el merecimiento a la apli - cación de una sanción como consecuencia a la realización de una - conducta delictiva o bien, es la amenaza que legalmente prevé -- el Estado (en la Ley), con respecto al infractor o sujeto que - comete un delito.

Este elemento lo encontramos en los diferentes artículos - del Código Fiscal de la Federación, los establecen las penas - - correspondientes a cada uno de los delitos.

EXCUSAS ABSOLUTORIAS.- Son aquellas hipótesis previstas - por la ley en las que a pesar de que se haya cometido delito el - Estado opta por política criminal, porque no se sancionen, den - tro de éstas tenemos:

I.- Excusa en razón de la conservación del núcleo fami -

liar. Dentro de la cual tenemos el robo entre ascendientes y descendientes que no producen responsabilidad penal.

II.- Excusa en razón de mínima temibilidad, la cual se -- dará cuando el valor de lo robado no pase de \$100.00 sea restituido por ladrón espontáneo y pague los daños y perjuicios antes de tomar la autoridad conocimiento del hecho.

III.- Excusa en razón de la maternidad consciente.- Dentro de éstas tenemos el aborto por imprudencia de la mujer cuando el embarazo sea resultado de una violación.

IV.- Excusas por inexigibilidad.

Del análisis de los delitos fiscales, consideramos que no existe alguna excusa absoluta.

## 2.- FORMAS DE PERSECUCION.

Por la forma de su persecución los delitos en general, pueden ser de dos formas:

a) De querrela necesaria, que como es sabido son los menos y cuya persecución, se iniciará solamente en el caso de que el ofendido así lo pida. Cosa que como muchos autores opinan según nos lo indica el Maestro Fernando Castellanos (12) "no deberfan existir, ya que el Derecho Penal tan sólo debe tomar en cuenta intereses sociales y , por lo mismo, no abrazar situaciones que importen intereses de carácter exclusivamente particulares."

b) Perseguidos de oficio.- "De esta clase son todos aquellos en los cuales la autoridad está obligada a actuar por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables, con independencia de la voluntad de los ofendidos."

Enfocando nuestra atención hacia los delitos fiscales, - el artículo 92 del Código Fiscal que establece "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114. II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los 102 y 115. III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no de--

(12) Op. Cit. Pág. 144.

ban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. 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."

Como se aprecia, la generalidad de los delitos fiscales pueden considerarse dentro de los delitos de querrela de parte, según se desprende de la fracción I del artículo que indica que para la mayoría de delitos es un requisito de procedibilidad la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La excepción, (perseguido de oficio), la constituyen el contrabando y el apoderamiento de mercancía en recinto fiscal.

A nuestro juicio y como ya lo expresamos, consideramos muy delicado se deje a una persona el decidir si es conveniente o no el iniciar un proceso contra un individuo, por la ejecución o comisión de un delito fiscal aunque esta decisión se encuentre a cargo de una persona docta en Derecho, como debe ser el Procurador Fiscal.



### 3.- REPARACION DEL DAÑO.

A manera de inicio de este tema usaremos lo escrito por Carlos Franco Sodi con respecto a la reparación del daño, el cual nos dice "la reparación del daño, como es sabido, puede exigirse -- por el ofendido a los terceros civilmente responsables, terceros -- que el Código Penal determina en su artículo 32 y debe exigirse -- en todo caso, por el Ministerio Público al delincuente".

"En este segundo supuesto -continúa diciendo Franco Sodi- la reparación del daño se impone por el Juez como pena, y forma -- parte como dije, del objeto principal del proceso; pero, en cambio, en el primer caso representa un objeto accesorio del mismo, dando lugar a un incidente reglamentado en los artículos 489 a 493 del -- Código del Distrito".

De lo anterior se desprende que existen dos formas de daño, una desde un punto de vista civil y otra propiamente penal.

Refiriéndonos a lo anterior, consideramos oportuno referir lo que escribe Colín Sánchez, respecto a la teoría de Florian, aunque antes mencionaremos el objeto del proceso penal, el cual -- siguiendo a este autor es "una determinada relación de derecho -- penal que surge de un hecho que se considera delito, y se desarrolla entre el Estado y el individuo al cual se atribuye el hecho, con -- el fin de que sea aplicada a este último la ley penal. Desde luego, no es necesario que la relación exista como virtud de hecho, -- basta que tenga existencia como hipótesis". ( 13 )

(13) Cita tomada del libro de Derecho Mexicano de Procedimientos Penales de Guillermo Colín Sánchez, Pág. 67.

El proceso penal se clasifica, dividiéndose en

"a) Objeto principal. Es aquella cuestión sobre la que versa el proceso (relación jurídica -materia de Derecho Penal), y sin la cual no sería posible concebir su existencia.

b) Objeto accesorio. Es consecuencia del primero y cobra vida en cuanto se ha dado el principal, aun cuando Jiménez - Aseño afirme que no debe hablarse de un objeto accesorio, sino más bien, de consecuencia derivadas de la existencia y subsistencia del objeto propio. Florian asegura que la reparación del daño viene a ser un objeto accesorio del proceso, apoyándose en - el carácter que reviste en el derecho itálico la acción ejercitada para hacerlo efectivo, pues ésta es de carácter privado". (14)

Ahora bien, la reparación del daño forma parte de la sanción impuesta al delincuente, por lo cual según Franco Sodi (15) viene a ser un objeto principal del proceso, ya que sólo cuando la reparación del daño se hace exigible por vía civil tendrá ésta carácter privado y por ende accesorio.

Por lo que respecta a los delitos fiscales el artículo 94 nos dice:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con -

(14 ) Cita tomada del libro de Derecho Mexicano de Procedimientos Penales de Guillermo Colín Sánchez, Pág. 67

(15 ) Op. cit. Pág. 68

arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones -- omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal".

Rivera Silva considera que por lo que toca a la multa, -- la razón para quitarla de la órbita penal, se debe a que éstas -- revisten un carácter administrativo, por lo cual son estas autoridades las que deben sancionarlas, amén de que no podría recalificarse una conducta aplicándole doble sanción: una por el aspecto penal federal y otra por el administrativo. Dice este autor, "La separación de lo penal y administrativo, lo explicamos hace años -- recurriendo a la doctrina del perspectivismo (tomando como base el pensamiento de Ortega y Gasset) en la cual se aclara que una misma cosa o fenómeno, sin perder su unidad, puede ser observada desde diversos ángulos, entregando cada uno de ellos notas distintas. De esta manera, desde un punto de vista puede entregar elementos -- informantes de tipicidad penal y, desde otro, notas que encuadran en una infracción administrativa. El legislador estimó suficiente la sanción pecuniaria administrativa guiándose fundamentalmente -- por el propósito de carácter económico, dejando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público todo lo relacionado con el cobro de las contribuciones aludidas, los recargos y las sanciones meramente administrativas, sin con ello afectar en alguna forma el procedimiento penal".

#### 4.- PRESCRIPCIÓN.

En los términos del artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal la prescripción "es un medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las obligaciones establecidas por la ley". O sea, que se trata de una institución jurídica con doble contenido, esto es, que por un lado nos otorga una forma de adquisición de bienes (prescripción positiva) y por otro, una forma de liberarse de obligaciones (prescripción negativa); en ambos casos el efecto se produce por el transcurso del tiempo.

En materia penal la prescripción es un medio extintivo, tanto de la pena, cuanto de la acción penal, operando esta también por el simple transcurso del tiempo, como se observa, puede afectar tanto al derecho de acción como al de ejecución. Siendo conocidos como prescripción del delito el primero, y prescripción de la pena el segundo.

Con respecto a este punto, Carrancá Trujillo dice: -- "Los fundamentos a que atiende modernamente la prescripción -- son: que si se trata de la acción penal puede considerarse contrario al interés social mantener indefinidamente una imputación delictuosa, que las pruebas se debilitan con el transcurso del tiempo, que la sustracción a la justicia efectuada por el delincuente es de por sí suficiente sufrimiento y que, por último, el daño mediato y la razón política de la pena dejan de --

existir. En cuanto a la pena, el fundamento principal es el -- no uso del derecho del Estado a ejecutarla." (16) Esta figura fué conocida desde el Derecho Romano y se aplicaba según -- fuera el caso, pudiendo ser el término de cinco años o de has ta veinte, y en algunos delitos, como el parricidio, no opera ba.

En la edad media todos los plazos existentes para la prescripción se abrevian y en la actualidad, en todas las legis laciones se le reconoce y regula.

Desde el punto de vista doctrinal, algunos autores no están de acuerdo en que exista la prescripción, pues la conside ran peligrosa para la sociedad, indicando que sólo deberfa darse, cuando el delincuente se encuentre corregido. Sin embargo - la utilidad de la prescripción se apoya en las siguientes ideas:

"a) La sustracción de la justicia por un tiempo pro-- longado constituye un grave sufrimiento para el infractor, quien pertinazmente busca el ocultamiento, sin que la tranquilidad -- tenga hospedaje en su diario vivir;

b) El mantener indefinidamente la amenaza del castigo, resulta embargada de falta de humanismo y más que prosecución de la justicia parece vibrar en ella un vigoroso sentimiento de -- venganza;

c) El largo transcurso del tiempo, desde un punto de - vista práctico, sería contrario a la finalidad de la correcta a- plicación de la ley, pues borrarfa pruebas y harfa dudosa la ve-

racidad de los medios aportados al proceso;

d) Las corrientes en que la teología de la pena la --  
ubican en la readaptación del infractor, abiertamente deben in-  
clinarse por la prescripción, pues quien no ha delinuido du-  
rante un lapso largo, acredita su firme readaptación, siendo -  
ya innecesario el fijamiento de cualquiera consecuencia jurí-  
dica vinculada al delito; y

e) La ausencia de la prescripción podría inducir a -  
la reincidencia, por sentir el infractor el peso de la sanción,  
como una amenaza que en lugar de inclinarlo hacia proceder es -  
sociales le despertaría la idea de una nueva comisión delictuo-  
sa; si de todas maneras se me va a penar por lo cometido, me -  
es más provechoso, egoístamente, seguir delinuyendo con la es-  
peranza de librarme de la pena como lo he logrado con la prime-  
ra infracción. (17)

Por lo que respecta a nuestro Derecho Positivo, en --  
materia Penal General, las reglas de la prescripción las encon-  
tramos contenidas en los artículos 100 al 118 del Código Penal  
y podemos apreciar principalmente que por lo que respecta a la  
prescripción de la acción los términos serán contínuos y se con-  
tarán a partir del día en que se cometió el delito si fuere con-  
sumado; desde que cesó, si fuere contínuo; o desde el día en --

(17) "Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, S. A. 1984.  
Págs. 67 y 68".

que se hubiese realizado el último acto de ejecución si fueran - tentativas (artículo 102 del Código Penal).

Por lo que respecta a la prescripción de las sanciones, el artículo 103 del mismo ordenamiento establece que los térmi- - nos serán continuos y correrán desde el día siguiente a que el -- condenado se sustraiga a la acción de la autoridad si las sancio- nes son corporales y si no lo son, desde la fecha de la senten- - cia ejecutoriada.

La prescripción ha tenido diferente tratamiento y ha -- seguido particulares derroteros, como ejemplo podemos citar a la- legislación Argentina donde:

"La prescripción de la acción penal para imponer multas, y de las multas mismas, se verifica, - escribe Dino Jarach- en el - derecho nacional, por el transcurso de cinco años en el caso de - contribuyentes inscritos, así como en el caso de contribuyentes - no inscritos que no tengan la obligación legal de inscribirse o - que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, hayan regu- larizado espontáneamente su situación; por el transcurso de diez- años en el caso de contribuyentes no inscritos.

En el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires - - la prescripción de la acción penal se verifica por el transcurso- de diez años. Igual término de prescripción rige para el cobro de la multa impuesta. No hay diferenciación alguna entre contribuyen- tes inscritos o no, pero rige el principio de que en los términos de prescripción no corren mientras los hechos imponibles no hayan

podido ser conocidos por la administración por algún acto o hecho que los exteriorice en la provincia. Esta norma se refiere no solamente a la prescripción del impuesto, sino también a la de las multas por infracciones a las obligaciones materiales." (18)

Por lo que respecta a la interrupción a la prescripción, continúa diciendo Jarach, tendrá lugar por la comisión de nuevas infracciones, y que el nuevo término comenzará a correr a partir del 1o. de enero siguiente al año en que tuvo lugar la nueva infracción. (19)

Por lo que respecta a nuestro medio, el Código Fiscal regula la figura de la prescripción en dos formas: por un lado, la prescripción de las obligaciones tributarias, las cuales tienen un contenido negativo, pues suponen la liberación del cumplimiento de obligaciones encuentra su fundamento en el 146, primer párrafo, que dice "el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años... Por otro lado, encontramos la prescripción de los delitos fiscales, regulada por el artículo 100 de dicho ordenamiento que dice que "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 Secreta--

(18) Op. cit. pág. 354.

(19) Op. cit. pág. 354



rfa 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."

Como se aprecia, esta regulación deroga las reglas -- generales para la prescripción de los delitos perseguibles por querrela, que según el Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en la Federal, su término es de uno a tres años, según sea el caso.

## 5.- SOBRESEIMIENTO

Por medio de esta figura se obtiene la terminación o conclusión de un proceso. Sergio García Ramírez dice que:

"La conclusión de un proceso, no su mera paralización o detención transitoria, en forma tal que se recabe el cierre definitivo de aquél puede atender a muy variada génesis; actos de partes, hechos que vinculen en cierto sentido la resolución del juzgador, pronunciamiento libre del mismo una vez agotada -- la secuela normal del proceso, etc. Empero, todas las causas conducen, por fuerza, a un proveimiento judicial, sea éste el sobreseimiento o auto de libertad absoluta, sea éste la sentencia, que así constituyen, en nuestro Derecho, los dos modos únicos de conclusión del proceso." (20)

Se trata, pues, de una resolución jurisdiccional, diversa de la sentencia, que pone término a la instancia con absolución del inculpado, como bien afirma el citado autor.

Esta figura la encontramos tanto en el Código Federal de Procedimientos Penales, como en el del Distrito Federal; y -- ambos resuelven el sobreseimiento en caso de conclusiones no acusatorias por parte del Ministerio Público; procede también cuando hay desistimiento de la acción penal por parte del órgano acusador. ( En este caso compete únicamente al Procurador de Justicia esta determinación, existiendo sólo la excepción que encontramos en el artículo 525 del Código Federal en el que el Agente del Mi

(20) Curso de Derecho Procesal Penal. Sergio García Ramírez, Pág. 499.

nisterio Público se puede desistir sin consultar al Procurador, cuando antes del auto de formal prisión por un delito contra -- la salud se determina que el inculpado es fármaco dependiente y portaba únicamente los estupefacientes necesarios para su consumo).

La facultad de desistirse por parte del Ministerio -- Público, ha sido severamente cuestionada en la doctrina. Juventino V. Castro, sostiene que el Ministerio Público no puede desistirse de la acción penal, fundando su afirmación en que -- "el Ministerio Público no tiene ninguna facultad, ni constitucional ni doctrinal, para decidir sobre el delito y la responsabilidad, y debe en todo caso motivar una decisión jurisdiccional, pues es al Juez -el más alto sujeto procesal- al que corresponde en forma exclusiva la facultad decisoria, como función de soberanía del Poder Judicial de la Nación, función que no tieneuno que no debe ni puede tener el Ministerio Público". (21 )

Esta figura, produce los efectos de una sentencia absolutoria, trayendo consigo, como dice García Ramírez, inclusive - la firmeza de la cosa juzgada y la cesación de procedimiento, un archivo de lo actuado y la absoluta libertad del imputado.

Por lo que respecta a la materia penal fiscal el segundo párrafo del artículo 92, reza:

" Los procesos por los delitos fiscales a que se refiere

( 21 ) Cita tomada del Libro Curso de Derecho Procesal Penal de Sergio García Ramírez. Pág. 499.

ren 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."

Como vemos, se puede gestionar el sobreseimiento, -- cuando se han cubierto las prestaciones reclamadas por el Fisco o mediante el aseguramiento del pago por garantía otorgada a -- satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Manuel Rivera Silva dice acerca del sobreseimiento -- que en lo alusivo al pago o garantía para la operancia del sobreseimiento, se está quebrantando toda doctrina contemporánea, la cual considera que cuando se comete un delito, las consecuencias jurídicas establecidas por la ley tienen el propósito de -- readaptar al delincuente a la vida social. Con la solicitud del sobreseimiento, expresa, se olvida todo lo locubrado por el Derecho Penal moderno para atender únicamente a una satisfacción -- económica rompiéndose así todos los lineamientos de la escuela -- clásica, en la cual la pena es una amenaza para obtener una prevención en la comisión del delito, así como un daño que se ocasiona al condenado para evitar que vuelva a delinquir. Como vemos en los delitos fiscales únicamente existe la amenaza del pa--

go, la cual no tiene las características requeridas por los clásicos para la pena, o sea que se refiere al derecho penal como instrumento para obtener una satisfacción económica.

De gran importancia también en el análisis de la solicitud del sobreseimiento que hace Rivera Silva quien advierte los siguientes puntos:

- a) Requisitos por llenar para la procedencia de la solicitud del sobreseimiento;
- b) Procedencia del sobreseimiento;
- c) Quién o quiénes deben solicitar sobreseimiento y --
- d) Efectos que surte.

A).- Por lo que respecta a la solicitud del sobreseimiento se necesitan llenar tres requisitos que se pueden denominar -- medular, cronológico y formal.

El medular abarca dos hipótesis que serían:

Primera.- Que se cubran todas las prestaciones originadas por los hechos imputados y cubiertos éstos, no queda a la voluntad o arbitrio de la Secretaría de Hacienda el solicitar el sobreseimiento, A pesar del término "discrecional" que se encuentra en la ley.

Segunda.- Consistirá en garantizar debidamente el pago -- de lo adeudado al erario federal, la cual deberá ser a satisfacción de la Secretaría, y la cual está al margen de la caprichosa valuación por parte de ésta, ya que el monto por garantizar es consecuencia de una operación matemática, cuyo resultado debe ser el --

cuantum de la garantía.

Por lo que respecta al requisito cronológico se exige - que el pago u otorgamiento de la garantía se haga antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

Considera el autor, que como el derecho penal, es de -- estricta aplicación, el legislador al registrar el término discrecional para la petición de sobreseimiento, no quiso dejar a la -- Secretaría de Hacienda libertad absoluta para tomar su decisión.

De otra manera, se entronizaría el principio de libre - capricho, el cual desembocaría en la disyuntiva de si quiero ha-- go la petición y si no lo deseo, dejo de formularla, principio -- que por ninguna razón debe prevalecer.

Por lo que respecta al requisito formal se asienta en - el hecho de que la exigencia legal de formularse la solicitud del sobreseimiento.

B).- Por lo que respecta a la procedencia del sobresei- miento invita a formular las siguientes reflexiones:

La primera gira en torno de la determinación del alcan- ce otorgado por el legislador al término sobreseimiento, formulán- dose varias hipótesis todas ellas censurables como se indica a -- continuación.

I.- Por sobreseimiento se trata de indicar otorgamien- to del perdón, interpretación que es inadmisibles debido a que la - facultad de perdonar únicamente se concede a los particulares amén de que por los términos en que fué redactada la ley, el perdón - -

también procedería en los delitos que no requieren querrela.

Algunos juristas siguen sosteniendo la tesis de que la solicitud de sobreseimiento es un perdón, en virtud de que el erario federal, único afectado con el delito, puede lógicamente perdonar. Olvidando que los intereses en juego no son de un particular ni de un organismo estatal, sino forman parte del tesoro público.

II.- La solicitud de sobreseimiento debe equipararse a un desistimiento que por exigencia constitucional, es propio del ministerio público y, por ende, no puede desistirse de un derecho quien no es titular del mismo.

C).- Respecto de quién y a quién se debe solicitar el sobreseimiento la ley expresa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, solicitará el sobreseimiento.

Legitimado para manifestar tal solicitud, resulta obvio ser el Procurador Fiscal de la Federación.

El problema surge en lo alusivo de ante quién debe presentar esa solicitud. Ante el silencio de la ley, dos pueden ser las respuestas.

- a) Ante el Juez que conoce del proceso; y
- b) Ante el Ministerio Público Federal.

La primera respuesta es inadmisibles, pues la Secretaría de Hacienda, sin facultad de perseguir los delitos le resulta imposible poner en movimiento al órgano jurisdiccional, en cuanto la potestad está reservada al Ministerio Público.

Ante la circunstancia apuntada, razonable resulta la segunda respuesta.

D) Establecido el camino que debe seguirse en la solicitud de sobreseimiento, procede examinar los efectos que surgen, debiendo formularse algunas reflexiones.

El Ministerio Público, por la solicitud de la Secretaría de Hacienda, se encuentra obligado a actuar ante el Juez.

Aclarado lo referente al camino seguido por la solicitud debe comentarse lo relativo a la frase "A PETICIÓN DE LA SECRETARÍA" frase que es del todo impropia, pues el sobreseimiento sólo puede provocarlo el Ministerio Público mediante el desistimiento de la acción.

Continúa diciendo Manuel Rivera Silva que resumiendo lo anteriormente expuesto, se observa lo siguiente:

a) La petición de sobreseimiento no puede formularla directamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Juez.

b) La presentación de tal petición al órgano jurisdiccional no surtirá efecto legal alguno.

c) La solicitud debe presentarse al Ministerio Público.

d) El Ministerio Público puede pedir al Juez la cesación del procedimiento.

e) Esta solicitud equivale al desistimiento de la acción;

y  
f) Como el desistimiento de la acción, sólo puede hacerse en los casos previstos por la ley.



Hemos realizado un resumen de lo que Manuel Rivera Sil -- va expone sobre el sobreseimiento en materia penal fiscal, por -- estimarlo de particular importancia, por nuestra parte, conside--- ramos oportuno acotar algunas observaciones:

Por lo que respecta al hecho de que se gestione el sobre-- seimiento "cuando los procesados paguen las contribuciones origina das por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respec-- tivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados", esta-- mos absolutamente de acuerdo en que va contra la idea que se tiene de la pena como amenaza para evitar la comisión del delito o como castigo al que lo ha cometido, pues de hecho sólo se busca un re--- sarcimiento económico.

Por lo que respecta a que "los créditos fiscales queden -- garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. Diferimos de la opinión de Rivera Silva, en el aspecto de que el monto por ga-- rantizar será consecuencia de una operación matemática, ya que se está dejando de una forma muy amplia al criterio de la Secretaría la cuantificación de la garantfa.

En lo tocante a que "la petición anterior se hará dis - - crecionalmente..." es nuestra opinión contrariamente a lo que quedó expuesto por Rivera Silva, que se le está dando una facultad discrecional a la Secretaría de Hacienda o siendo más específicos al Procurador Fiscal para decidir si se solicitará o no el desis-- timiento por parte del Ministerio Público, cuestión muy peligrosa por cierto, pues se deja, a una persona, que como humano podría -

tener resentimiento y aún peor, deseos de venganza sobre alguna -  
otra, ya que a pesar de que la lógica jurídica perceptúa una cosa,  
al ser de aplicación estricta el derecho penal fiscal, lógicamente  
si no se especifica una obligación, la misma no existe.

## 6. S A N C I O N

Para Escriche, sanción es la pena o recompensa, o sea el bien o el mal que impone o establece la ley por la observancia -- o violación de sus preceptos o prohibiciones. (22)

Por lo que respecta a las sanciones fiscales podemos -- decir que serán todas aquellas penas impuestas al infractor de -- una obligación impuesta por una ley de carácter tributario.

Emilio Margain Manautou citando a Founrouge, clasifica a las sanciones en penas administrativas y penas "penales", las -- primeras, son las que impone la autoridad administrativa y las -- segundas, aquellas cuya imposición corresponde a la autoridad ju- , dicial."

Continúa diciendo Margain que el propio autor las cla- sifica también en:

"Penas principales y penas accesorias, aquéllas las divi de a su vez en pecuniarias y privativas de la libertad; y las pecu niarias en multas y recargos."

Las accesorias son "el decomiso de objetos o mercancías, la inhabilitación para el ejercicio de hechos y el desempeño de -- funciones, la suspensión de empleos y la intervención permanente." (23)

Antonio Berliri dice que es posible distinguir dos par- - tes en toda sanción establecida por la observancia de las prohibi-

( 22 ) (Diccionario de Legislación y Jurisprudencia.  
Edición de Rosa y Bouret, Pág. 1499).

( 23 ) (Op. Cit. Pág. 328).

ciones fiscales:

a) El pago del impuesto o de la tasa, que se debería haber cubierto para no violar el precepto.

b) La sanción verdadera y propia, la cual puede tener tanto carácter civil como carácter penal, bajo la forma de multa o amenda y excepcionalmente, del arresto o de la reclusión.

Dentro de los tipos de sanción del derecho tributario tenemos tres diferentes elementos a saber:

Los recargos punitivos; siendo éstos las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales.

La multa; que tiene como finalidad disponer al infractor la que se impone por cualquier violación a una norma tributaria.

La sanción privativa de la libertad; que tiene como finalidad infringir un castigo al causante delincente. (24)

Por su parte Giannini escribe que las sanciones penales en materia fiscal son únicamente las que están previstas en el Código Penal para los delitos, es decir la reclusión y la multa, de tal modo que según una ley financiera establece para una determinada violación una de las penas previstas en el Código Penal, podrá decirse que dicha violación tiene un carácter criminal y que es un delito. (25)

( 24 ) Principios de Derecho Tributario Pág. 490

( 25 ) Instituciones de Derecho Tributario, Pág. 306.

Asimismo indica la diferencia entre sanciones penales - y administrativas, de la siguiente forma:

a) Las primeras son aplicadas por el juez penal (bien - sea la autoridad judicial ordinaria o un órgano administrativo, - como el delegado de Hacienda, investido de una función jurisdic-- cional); las otras, por la autoridad administrativa en el desarro llo de una función administrativa (salvo el control posterior del juez civil).

b) Las sanciones penales pecuniarias se convierten, en- caso de insolvencia del condenado, en la correspondiente pena res trictiva de la libertad personal: la multa por delito (multa), - en reclusión; la multa por falta (ammenda), en arresto (art. 136 Cód. Pen. ; art. 43 de la ley de 7 de enero de 1929); lo cual - - no ocurre en las sanciones civiles.

c) Si varias personas participan en la misma violación- de la ley tributaria, las sanciones penales recaen sobre cada uno de los transgresores por el delito que haya cometido, en tanto que la aplicación de las sanciones administrativas pecuniarias da na-- cimiento a una obligación solidaria de todos los transgresores, -- de tal modo que el pago efectuado por uno de ellos extingue la - - obligación de todos (v. supra, n. 39 y nota 16).

d) Siguiendo este orden de ideas, las obligaciones - -- correspondientes a las sanciones administrativas se transmiten a - los herederos del transgresor y, en los casos establecidos en la - ley, a título particular, (26) en tanto que la sucesión no tiene -

(26) Instituciones de Derecho Tributario . Editorial de Derecho Financiero 1957, Pág. 308)

lugar cuando se trata de sanciones penales.

**III.- LA FUNCION PERSECUTORIA DE LOS DELITOS FISCALES,  
EN EL NUEVO CODIGO FISCAL.**

- 1.- Denuncia de Hechos.
- 2.- Querrela (¿Por qué existe?)
- 3.- Declaratoria de Perjuicios.
- 4.- La Declaratoria a que se refiere la fracción III  
del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

## 1.- DENUNCIA DE HECHOS.

El procedimiento penal, se ha dicho, consta de 4 pe---  
rfodos:

Averiguación previa, instrucción, juicio y ejecución -  
de sentencia.

Dentro de la averiguación previa encontramos a la de -  
nuncia de hechos; con ella o con la querrela, se inicia dicha --  
averiguación previa. Es importante distinguir, como dice Guille<sup>u</sup>  
mo Colfn Sánchez, a la denuncia como medio informativo y como --  
requisito de procedibilidad.

Como medio informativo, es utilizada únicamente como -  
un medio para dar a conocer al Ministerio Público lo que se sabe  
acerca de un delito, pudiendo ser hecha esta denuncia por cual--  
quier persona, ya sea que tenga un carácter de sujeto pasivo o -  
simplemente sea un tercero.

Como requisito de procedibilidad, atendiendo al conte-  
nido del artículo 16 de la Constitución General de la República,-  
la denuncia se considera como un elemento necesario para poder -  
dictar una orden de aprehensión, y frecuentemente no se entiende-  
el alcance que tiene esta consideración, ya que el constituyente-  
sin duda alguna instituyó la denuncia como condición de procedibi-  
lidad a cargo del Ministerio Público. Aludiendo a la instancia ne  
cesaria para que el órgano jurisdiccional pueda avocarse a la ins



trucción del proceso penal. (27)

Con respecto a la consideración de que si la denuncia es una obligación o una facultad potestativa, Manuel Rivera Silva al analizar el artículo 93 del Código Fiscal, dice que tanto este artículo, como los 116 y 117 del Código Federal de Procedimientos Penales resultan faltos de obligatoriedad, utilizando las palabras de Recasens Siches, el cual opinaba que "derecho sin coercitividad no es derecho", y como podemos observar lo en ninguno de estos casos existe una pena por el incumplimiento de lo prescrito en la ley. (28)

Por lo que respecta a la materia fiscal propiamente encontramos la denuncia de hechos en el artículo 92 en el primero de sus párrafos, que se encuentran inmediatamente después de tres fracciones que estudiaremos posteriormente y que dice: "92.- I.... II..... III....- En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal."

Comparando los anteriores Códigos Fiscales, advertimos que se ha ido eliminando la denuncia como requisito de procedibilidad; sin embargo, la denuncia resulta válida, salvo en aquellos casos en que se requiere la formal querrela.

(27) Guillermo Colín Sánchez.- Derecho Mex. de Procedimientos Penales. Edit. Porrúa, S. A. 1977. Pág. 236.

(28) Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. 1984. Pág. 33.

## 2.ª QUERRELLA.

En este inciso señalaremos algunos puntos a favor y - otros en contra de la querrella, los cuales han sido expresados por diversos autores, para posteriormente dar nuestro punto de - vista sobre esta institución.

Dentro de los autores que más destacadamente se pronun- cian a favor de la querrella se encuentra Carrara, quien señala - dos razones principales en pro de dicho instituto con las siguien- tes palabras: La primera razón fué deducida del mero orden jurf- dico, porque se reconoció que en tales delitos era casi nula la - ofensa a la sociedad y tan leve la alarma de los ciudadanos, que para apaciguarla bastaba entregar a la persona ultrajada la potes- tad de obtener el castigo del ofensor, sin necesidad de que la au- toridad con solemne aparato persiguiese espontáneamente la repre- sión.

La segunda razón fué el resultado de consideraciones de conveniencia; se advirtió, con exactitud, que cada ciudadano debía ser el juez supremo de lo que más le convenía a los fines de su -- tutela. Frente al peligro propio, y si él por sus buenas razones, deseaba evitar el clamor del juicio público en torno al ultraje su- frido, la justicia no debía a pesar suyo aumentar con el escándalo de un proceso la lesión de su honor. La experiencia que demuestra que a menudo los que instauran querrellas de injuria nada ganan con ello en su reputación , justifica esta idea.

A lo anterior, añade el gran clásico y como una tercera razón, la consideración política de la necesidad de promover la paz entre las familias evitando las discordias entre ellas que resultarían de un proceso criminal. (29)

En general los argumentos esgrimidos por los defensores de la querrela son casi los mismos, ya que por lo general manifiestan que prevalece sobre algunos delitos un carácter privado sobre el público.

Por otro lado, la querrela ha encontrado muchos y muy destacados opositores, dentro de los cuales tenemos a Giuseppe Maggiore quien opina: "Por nuestra parte, creemos que la institución de la querrela está destinada a desaparecer de los Códigos, por ser un resto de antiguas concepciones, un vestigio anacrónico de la pena privada. El estado moderno, único titular, celoso de la potestad punitiva, no puede ni debe delegar este poder a nadie, aunque sea en su disponibilidad procesal. No nos persuade la afirmación de que a pesar de la querrela, la acción penal sigue siendo pública, por ser público el interés que persigue, y por ser público el órgano (Ministerio Público) a que se confía ese ejercicio. En efecto, la institución de la querrela, al conferir preponderancia, aunque sólo sea en algunos delitos, a la voluntad privada, abre una brecha en el principio de autoridad del Estado moderno, y lo que es todavía peor, pone a éste al servicio de intereses privados a veces innobles e inconfesables. Sólo al Estado compete decidir cuando se debe castigar o no castigar, proceder o no proceder.

(29) Editorial de Palma 1946. Tomo III.  
Pág. 1831

El Estado, que ya tiene a su disposición instituciones que mitigan el rigor de la pena (como el perdón judicial, la suspensión condicional, la libertad condicional y la oblación voluntaria), puede con otras formas de renuncia, intervenir en favor de casos merecedores de especial consideración, pero no debe permitir jamás que la voluntad privada estorbe o paralice su misión de justicia." (30)

Por nuestra parte, coincidimos plenamente con los argumentos expuestos en contra de la querrela, ya que consideramos quebrantado el principio de oficialidad, según el cual la persecución de -- todo delito viene a ser una atribución exclusiva del Estado, ya que la querrela nos parece una regresión al período de la venganza privada dentro del derecho penal.

Asimismo, la querrela pugna también con el carácter irrevocable de la acción penal, según el cual una vez ejercitada la acción penal no se puede obtener otro resultado que la sentencia, y -- como es sabido la querrela faculta al ofendido que la ha presentado para perdonar al acusado, extinguiendo de esta forma la acción penal.

De hecho la querrela aparte de ir contra el interés social de justicia, viene a significar un caprichoso manejo de la jurisdicción del Estado, que viene a quedar en manos de los ofendidos, pres-tándose a componendas ilícitas, ya que el ofendido puede utilizar -- esa facultad de querrellarse y perdonar para extorsionar al ofensor.

(30) Derecho Penal. Vol. II Editorial Temis 1954.  
Pág. 331".

Por lo que toca a la querrela desde el punto de vista penal fiscal, el artículo 92 fracción I, encontramos este instituto. Manuel Rivera Silva expresa que a su modo de ver la exigencia de formulación de querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, constituye un grave error técnico, por las siguientes razones:

a) Porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- es una Secretaría de Estado y no un particular o persona moral, -- siendo así imposible que haga uso de la querrela. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público maneja bienes que no pertenecen a un particular, sino a la Nación.

b) Porque si los delitos a que se refiere el inciso I, -- se persiguieran por querrela, admitirían perdón, extinguiéndose la acción procesal penal y la ley fiscal consagra el desistimiento, -- instituto del todo diverso, como se explicará en renglones posteriores; y

c) Porque el Ministerio Público no podría iniciar el procedimiento sin la querrela, circunstancia divorciada de las situaciones de facto en las que casi siempre el Ministerio Público principia a actuar sin la previa (como lo exige la ley al establecer -- "previamente") querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo lógico y jurídico sería que por medio de la denuncia hecha por cualquier sujeto ante el Ministerio Público, éste pudiera -- actuar desde luego y no consignar en la ley un "previamente" , que sólo confunde.

Definitivamente estamos de acuerdo en los puntos que - -  
expone el autor; pero ahondando en este asunto, nos gustarfa in-  
sistir como ya lo he hecho en el capitulo II, en que serfa - -  
ideal encontrar dentro de la legislación, los márgenes dables -  
para que la Procuraduría Fiscal pueda en primer lugar iniciar una  
querejla y a su vez en segundo lugar, establecer los requisitos -  
necesarios para su desistimiento.

Definitivamente estamos de acuerdo en los puntos que - -  
expone el autor; pero ahondando en este asunto, nos gustarfa in-  
sistir como ya lo he hecho en el capítulo II, en que serfa - -  
ideal encontrar dentro de la legislación, los márgenes dables -  
para que la Procuradurfa Fiscal pueda en primer lugar iniciar una  
querejla y a su vez en segundo lugar, establecer los requisitos -  
necesarios para su desistimiento.

### 3.- DECLARATORIA DE PERJUICIOS.

Esta particular figura la encontramos regulada por el -- artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

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

I..... ;

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115."

Dichos preceptos 102 y 115, se refieren al contrabando y al apoderamiento de mercancías en recinto fiscal. Manuel Rivera - Silva observa que la transcrita fracción II comprende dos hipótesis:

1a.- "Declarar" que el Fisco Federal ha sufrido perjuicio; o,

2a.- Que el Fisco Federal pudo sufrir perjuicio.

En el primer caso, es necesaria la consumación del delito; además el perjuicio debe ser al Fisco Federal, quedando fuera de esta forma los fiscos locales.

Por lo que respecta a la segunda hipótesis, se puede afirmar que por mandato legal se eleva a la tentativa, al grado de delito consumado, o sea, que cuando exista un principio de ejecución y el cual pueda sufrir perjuicio el Fisco, a pesar de que no-



se haya consumado el delito , se le otorga igual tratamiento -  
que al delito consumado.

4.- LA DECLARATORIA A QUE SE REFIERE LA FRACCION III  
DEL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

"Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos -  
fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previa-  
mente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I..... ;

II..... ;

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

En esta fracción III encontramos un obstáculo procesal -  
sui generis, que contempla una "declaratoria" en aquellos casos -  
en que se trate de mercancías de tráfico internacional prohibido,  
y las que no deben pagar impuesto o de tráfico internacional res-  
tringido.

En el primer caso, al estar prohibido su tráfico, no se -  
causa impuesto alguno; en el segundo, tampoco se paga impuesto, -  
pero se requiere permiso para hacer entrar o salir la mercancía -  
del país.

Consideramos acertada la introducción de esta "declarato-  
ria" , pues quien comete el contrabando con tales mercancías, no  
está causando un perjuicio patrimonial al Fisco; por ende, las de-  
claratorias que se hicieran bajo el amparo de la fracción II de -

de este mismo artículo 92, no tendrían una base legal; ahora, - con esta fracción, la declaratoria debe referirse exclusivamen-- te a la prohibición o a la falta de permiso para que puedan ser consignados los hechos ante el órgano jurisdiccional.

Debe insistirse en que a nuestro juicio, fue un acier-- to que el legislador incluyera esta figura en el Ordenamiento - - Fiscal.

**IV.- LA FACULTAD INVESTIGADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL  
NUEVO CODIGO FISCAL.**

- 1.- Intervención de las Autoridades Administrativas en los Delitos Fiscales.**
- 2.- La Facultad Discrecional y el Acto Reglado.**
- 3.- La Procuraduría Fiscal de la Federación y los Delitos Fiscales.**
- 4.- El Control de la Política Fiscal a través del Delito Fiscal.**

## 1.- LA INTERVENCION DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN LOS DELITOS FISCALES.

La intervención de las autoridades administrativas - en los delitos fiscales se puede separar en dos hipótesis: por un lado, tendríamos su intervención en los procesos judiciales entablados contra quien viole una norma de tipo penal fiscal y que por tal motivo sea procesado. En este campo, la autoridad administrativa vendría a ocupar el mismo papel que cualquier individuo que se vea afectado por la comisión de un delito, ya que como vimos anteriormente no es parte propiamente -- del proceso penal.

Las autoridades administrativas únicamente podrán -- dar a conocer al Ministerio Público el que se ha cometido un delito, inclusive en algunos casos tiene el derecho como ya -- también fue visto en el tema anterior de querellarse y por ende de desistirse, más esto no lo puede hacer directamente sino a través del Ministerio Público.

Por otro lado, tenemos la intervención de las autoridades administrativas con una facultad investigadora que tendrá como función la de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mediante diversos procedimientos establecidos en la ley y por medio de los cuales estará en condiciones de determinar las infracciones que se hubieran cometido y denunciar o - querellarse en el caso de que estas infracciones puedan tipifi-

carse como delito.

Dentro de los medios de control directo con que cuenta la autoridad hacendaria, tenemos al Registro Federal de Contribuyentes por medio del cual se tienen inscritos a los causantes habituales de impuestos federales, asignándoles su número de registro y expidiéndoles cédulas personales. Asimismo es la autoridad hacendaria la encargada de expedir ciertas autorizaciones para la realización de determinadas actividades, con el fin de llevar un control preventivo o preparatorio.

Amén del control directo con que cuentan las autoridades hacendarias tienen un tipo de control indirecto consistente en la obligación por parte de los contribuyentes, en llevar los libros de contabilidad y registros, expedir facturas, avisos, etc.

Para vigilar el cumplimiento de las obligaciones anteriores, cuenta principalmente con la inspección fiscal.

Vemos también que entre las principales autoridades con que cuenta la autoridad hacendaria para determinar la existencia de créditos fiscales así como de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales y comprobar la comisión de las infracciones a dichas disposiciones tenemos:

- a) Practicar visitas domiciliarias;
- b) Solicitar informes;
- c) Verificar el tránsito de vehfculos o de mercancías y
- d) Llevar a cabo compulsas.

A pesar de que al principio dijimos que podríamos dividir en dos la intervención de las autoridades administrativas en -

los delitos fiscales consideramos que existe una tercera forma de intervención de dichas autoridades en los delitos fiscales, intervención que tendremos a través de la modificación de las leyes que aún sin ser directamente dichas autoridades las responsables de aceptar o no aceptar una modificación a una legislación, de hecho sabemos que son ellas quienes la provocan.

## 2.- LA FACULTAD DISCRECIONAL Y EL ACTO REGLADO.

Antes de entrar propiamente al tema, es pertinente -- hacer un brevísimo recorrido, por las formas de actividad de la administración y más concretamente de los actos administrativos.

Los actos administrativos, se clasifican como actos -- jurídicos y meros actos; dentro de los primeros tenemos como --- ejemplo a las resoluciones, mientras que de los segundos podríamos señalar las gestiones materiales en el campo de la Administración. Por lo que respecta a esta clasificación, Adolfo Merkl dice que no hay forma de ponerla de acuerdo con el Principio de Legalidad, debido a que existen actos administrativos, que jurídicamente serían irrelevantes, más la atribución de ese acto, -- exige como condición previa, que una norma jurídica haya otorgado esa facultad. (31)

Por otro lado, tenemos a los actos administrativos meramente ejecutivos y los actos administrativos creadores del Derecho. En los primeros tendremos a los que aplica un precepto jurídico a un caso concreto. Los segundos serán aquellos que al poner en ejecución un precepto jurídico establecen otro que, aunque de inferior jerarquía, es también un precepto jurídico; dentro de éstos tenemos a los reglamentos que aplican la ley, y crean un --

(31) Teoría General del Derecho Administrativo.  
Ed. Revista de Derecho Privado. Pág. 232.



derecho para un caso concreto. De los primeros tendríamos como ejemplo el ejercicio de la acción policiaca. Asimismo podríamos ver que se clasifican en actos formales y actos sin forma, en los primeros tenemos a los que se hayan vinculados a una forma determinada, mientras que en los segundos no existe una forma determinada o en caso de existir, quedan al arbitrio del órgano competente para el acto.

La facultad discrecional y el acto reglado se pueden analizar desde el punto de vista administrativo puramente, y desde el campo contencioso administrativo. El acto reglado es el que se ejercita de acuerdo con las normas determinadas con anterioridad, que marcan el camino a seguir por la autoridad, como un limitante a la libertad administrativa.

Ahora bien, la Administración Pública tiene un poder o facultad discrecional, por lo general atribuido expresamente por la ley. Esta facultad se le otorga debido a que el Administrador no es solamente el ejecutor.

Dentro del campo contencioso administrativo, todo recurso o acción con este carácter supone necesariamente un derecho en qué fundarse, puesto que el criterio distintivo del derecho es la acción, el cual tiene como fuente la convención o la ley.

Por lo que respecta al recurso contencioso administrativo, dice Bielsa,<sup>(32)</sup> es necesario que un derecho de esta natu-

(32) Principios de Derecho Administrativo. Pág. 284.

raleza sea vulnerado por un acto administrativo, irregular y -  
ejecutorio.

La Administración Pública como poder, como órgano de la actividad del Estado, ejerce sus funciones dentro de un orden jurídico, esto se ve claramente al decir que la actividad administrativa se desenvuelve siempre debajo del plano del derecho. Y esas limitaciones importan otras tantas garantías jurídicas establecidas, ya sea como derechos o atribuciones jurisdiccionales de los otros poderes.

De lo anterior podemos decir que el Estado ejercita atribuciones o derechos en dos esferas:

1a. Cuando la actividad del Estado está reglada por el derecho, en el sentido de que ella ha de ejercitarse con -- arreglo a preceptos positivos determinados, cuya transgresión funda un recurso contencioso administrativo.

2a. Cuando la actividad del Estado no está subordinada a normas jurídicas determinadas, es decir que tiene libertad en su forma, el modo y la oportunidad que considere la autoridad administrativa.

Por lo anterior, si no hay preceptos obligatorios para la administración, no se tienen recursos jurídicos contra las -- decisiones de ésta aun cuando intereses particulares se vean - afectados.

De lo anterior se desprende que en materia contenciosa administrativa sólo puede existir recurso en contra de acto regla

do y no de facultad discrecional, siempre y cuando no se extra  
limite de aquellas normas básicas impuestas por el legislador-  
que son forzosas en su cumplimiento por la autoridad administra  
tiva aun en el ejercicio de sus facultades discrecionales.

### 3.- LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION Y LOS DELITOS FISCALES.

Una de las autoridades administrativas que más intervención tienen en el campo de los delitos fiscales, es la Procuraduría Fiscal.

Esta autoridad es la facultada por ley para proponer las medidas para la mejor aplicación de las disposiciones fiscales, re presentar los intereses de la Federación en las controversias fiscales, etc., según establece el artículo 90. del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que a continuación se transcribe:

"Compete a la Procuraduría Fiscal de la Federación:

I.- Ser consejero jurídico de la Secretaría.

II.- Acordar con el Secretario el despacho de los asuntos de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad.

III.- Formular los proyectos de leyes, decretos, reglamentos y acuerdos que el Secretario proponga al Presidente de la República y las demás disposiciones de observancia general en las materias de la competencia de la Secretaría, así como preparar proyectos de convenciones sobre asuntos hacendarios y fiscales de carácter internacional, interviniendo en las negociaciones respectivas.

IV.- Realizar estudios comparados de los sistemas fisca

les, de los administrativos y de los de justicia administrativa de otros países en materia fiscal, para apoyar la reforma impositiva.

V.- Solicitar de las unidades administrativas de la -- Secretaría, las proposiciones de reforma a las disposiciones legales en las materias de su respectiva competencia.

VI.- Intervenir en la materia de su competencia y en los aspectos jurídicos de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal con las entidades federativas, así como asesorías - en los estudios que aquéllas soliciten a la Secretaría para la elaboración de sus ordenamientos tributarios y para el establecimiento de los sistemas administrativos correspondientes.

VII.- Cuidar y promover el cumplimiento recíproco de las obligaciones derivadas de los convenios o acuerdos de coordinación fiscal, en la materia de su competencia.

VIII.- Dictaminar el criterio de la Secretaría cuando dos unidades administrativas de la misma emitan opiniones -- contradictorias en cuestiones legales, y como órgano de consulta interna de la Secretaría establecer la interpretación de las leyes fiscales y los criterios generales de aplicación de las mismas, obligatorios para dichas unidades administrativas.

IX.- Proponer medidas para la mejor aplicación de las disposiciones fiscales y para la pronta y expedita administración de justicia en materia fiscal.

X.- Opinar acerca de la publicación en el "Diario -- Oficial" de la Federación de las disposiciones de carácter gene-

ral relacionadas con la Secretaría , y en su caso tramitarla, -  
así como compilar las disposiciones legales y la jurisprudencia  
en las materias de la competencia de la propia Secretaría.

XI.- Establecer los planes, programas, sistemas y - -  
procedimientos conforme a los cuales las Subprocuradurías Fis-  
cales Regionales realicen sus actividades y evaluar sus resulta-  
dos.

XII.- Representar el interés de la Federación en con-  
troversias fiscales y a la Secretaría en toda clase de juicios,  
de investigaciones o de procedimientos administrativos ante los  
Tribunales de la República y ante las demás autoridades, siem-  
pre que dicha representación no corresponda al Ministerio Públi-  
co Federal, y en este último caso, proporcionarle los elementos  
que sean necesarios; así como ejercitar las acciones, excepcio-  
nes y defensas de las que sean titulares e interponer los recur-  
sos que procedan ante los citados Tribunales de la República.

XIII.- Allanarse a las demandas fiscales de los par--  
ticulares; transigir en juicio; no ejercitar y desistirse de las  
acciones en materia laboral; abstenerse de interponer recursos o  
proponer al Secretario la no interposición de los recursos de re-  
visión ante el Tribunal Fiscal de la Federación o el de revisión  
fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

XIV.- Resolver los recursos administrativos de su - -  
competencia.

XV.- Revisar de oficio las resoluciones que dicten en

Los recursos administrativos las otras unidades de la Secretaría facultadas conforme a este Reglamento, excepto el de revocación.

XVI.- Aprobar los remates de bienes raíces, los de - - bienes muebles con valor de \$100,000.00 en adelante y las adjudicaciones a favor del Fisco Federal realizados por las oficinas ejecutoras; así como vigilar la debida garantía de interés fiscal, cuando exista controversia.

XVII.- Ejercer en materia de infracciones y delitos - fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando se trate de sanciones de la competencia de las unidades - administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, de las entidades federativas coordinadas, de las aduanales y de las del Registro Federal de Vehículos.

XVIII.- Condonar multas, con excepción de las impues-- tas por las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos y de las entidades federativas coordinadas y declarar la extinción de las facultades del Fisco Federal para determi-- nar la existencia de obligaciones y créditos fiscales, así como la prescripción de los mismos.

XIX.- Denunciar al Ministerio Público Federal los he-- chos que puedan constituir delitos oficiales cometidos por quie-- es prestan sus servicios a la Secretaría, allegándose los elemen-- tos probatorios del caso, así como denunciar o querrellarse ante el

Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que - -  
dicha Secretaría resulte ofendida y de los que tenga conocimiento.

XX.- Ejercer en materia penal las facultades que señalan  
a la Secretaría las leyes relativas a instituciones de crédito y -  
organizaciones auxiliares de instituciones de seguros y de fian- -  
zas.

XXI.- Representar a la Secretaría en los procesos pena --  
les relativos a hechos delictuosos en que resulte ofendida y en --  
su caso, otorgar el perdón.

XXII.- Coordinarse en las autoridades fiscales de las - -  
entidades federales en las materias de su competencia.

El Procurador Fiscal de la Federación será auxiliado por  
los Subprocuradores Fiscales Primero, Segundo, Tercero y de Inves-  
tigaciones, por el Coordinador General de Subprocuradurías Regiona-  
les y por los Subprocuradores Fiscales Regionales, así como por los  
abogados hacendarios y los inspectores que se requieran."

Aun cuando el artículo anterior en su totalidad es rele- -  
vante en la materia que nos ocupa; es necesario poner más atención  
en algunas de sus fracciones ya que encontramos diversas circuns- -  
tancias dignas de mención.

Por ejemplo, la Procuraduría Fiscal de la Federación es la  
encargada de ejercer en materia de sanciones y delitos fiscales las  
atribuciones que le correspondan a la Secretaría de Hacienda. Así-  
mismo le compete a esa Procuraduría denunciar ante el Ministerio Pú-  
blico Federal los hechos que pueden constituir delitos oficiales.



Dentro de otra de sus funciones encontramos la de re--  
presentar a la Secretaría de Hacienda en los procesos penales. Y  
por otro lado es ella misma la que se encuentra encargada de --  
formular los proyectos de leyes, decretos, reglamentos, etc.

Observando lo anterior resulta verdaderamente digno de--  
remarcarse el que por una parte la mencionada Procuraduría está  
actuando como parte en los procedimientos, pero con la libertad  
de poder actuar como legislador (aun cuando es facultad del Po--  
der Legislativo el aprobar o no cualquier proyecto de ley).

Así, la Procuraduría Fiscal de la Federación tiene una  
injerencia directa en todo lo relacionado con los delitos fisca  
les, como ya ha quedado establecido, ya que está facultada para  
ser representante de la Secretaría de Hacienda, y en el momento  
en que perdiera ciertos procesos en los cuales tuviera gran in--  
terés, podría promover un proyecto de reforma para que en lo su  
cesivo se evite lo anterior.

#### 4.- EL CONTROL DE LA POLITICA FISCAL A TRAVES DEL DELITO FISCAL.

Usando la definición que nos da Ifigenia M. de Navarrete, - "La política fiscal se entiende como el manejo que da el gobierno a su programa de gastos, impuestos y deuda, con el objeto de influir en el nivel y estructura de la producción, el ingreso y la ocupación nacionales". (34)

Lo anterior nos indica que en la actualidad la política fiscal implica una intervención por parte del gobierno a muy diferentes niveles, cuestión que anteriormente no se daba. Así vemos como la política fiscal ha sufrido un gran cambio con el transcurso del tiempo, debido a que en un principio cuando prevalecía el liberalismo con su idea " Dejar hacer; dejar pasar" , existía una mínima interferencia por parte del Estado en la conducta económica de los individuos y un principio de igualdad de sacrificio sólo aplicable a los impuestos, con lo cual no podían satisfacerse más que algunos pequeños gastos por parte del gobierno y la mínima prestación de seguridad y justicia social.

Posteriormente ese principio de no interferencia, es el que soporta la idea de los impuestos directos sobre los indirectos, - ya que se considera que con los primeros se está gravando directamente al individuo y no altera los precios de bienes y servicios, cosa que los segundos sí hacen.

Esta teoría empezó a decaer con motivo de la gran depresión norteamericana y de la Segunda Guerra Mundial y de esta forma es que actualmente existe una mucho mayor intervención en todos -- los ámbitos, por parte del gobierno y por ende tiene mucho más -- erogaciones, por lo cual necesita más medios para proveerse de -- recursos.

En el libro de Public Finance & Fiscal Policy, se nos dice -- que la política fiscal depende de los programas de gastos del -- gobierno y los programas de impuestos influyen en el nivel de -- actividad económica y la estabilidad de la economía, puesto que se reconoce que el gobierno puede tener un fuerte impacto en el funcionamiento de la economía, solamente desde la gran depre- -- sión como ya lo mencionamos, han aceptado los países modernos la idea que el gobierno tiene una responsabilidad por usar su poder fiscal para ayudar a la economía a obtener sus metas como son -- el empleo absoluto, el crecimiento y la estabilidad.

Es interesante, considero, que al hablar de política fiscal -- inmediatamente nos viene a la mente, los impuestos, productos, -- aprovechamientos y derechos por medio de los cuales obtiene sus -- ingresos el Estado para poder realizar sus objetivos inmediatos -- dentro de los cuales el principal sería la satisfacción de las -- necesidades sociales. Ya que la política fiscal tiene un doble -- aspecto. A corto plazo sería la estabilización económica y a largo plazo un crecimiento económico.

Ahora bien, un factor que no podemos olvidar con el cual po--

dremos por decirlo así, controlar la política fiscal -ya que por medio de éste tendremos una mejor certeza de que el particular - cooperará con los gastos que por medio de la política fiscal se - destinan en diversos campos- será el delito fiscal. Ya que como todos sabemos es la coercitividad de la norma la que la hace - --- efectiva y aunque existen penas administrativas que nos sirven -- como un medio punitivo para aquél que no cumpla con las normas que establecen impuestos o alguna otra de las formas en que el gobierno obtiene sus ingresos es el delito fiscal con su pena corporal - como reina de todas las penas la que va a poner una mayor presión- para el cumplimiento de dichas normas, ya que a través del establecimiento de delitos es factible obtener un mayor ingreso por parte del Estado aunque sea sólo por el temor del particular a recibir la pena que la comisión de dicho delito trae consigo

## V.- CONCLUSIONES .

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

- 1.- El delito fiscal en gran medida sirve para el control de la política fiscal, pues a través de su punibilidad genera el miedo del particular; y con ello el Estado logra la finalidad de asegurar sus ingresos.
- 2.- La intervención de las autoridades administrativas en los delitos fiscales existe directa e indirectamente.
- 3.- Por lo que respecta a los delitos fiscales, debería existir una regulación de los actos administrativos y no una facultad discrecional, pues ésta deja un gran margen en la toma de decisiones de suma importancia que podría afectar ampliamente a los particulares.
- 4.- No encontramos justificación alguna, por lo menos en la actualidad, para que existan delitos perseguibles por querrela de parte.
- 5.- La persecución de los delitos no debe en ningún momento dejarse al arbitrio de persona alguna, aunque en este caso sea el Procurador Fiscal, el cual al ser un abogado, debe ser docto en la materia.

- 6.- La reparación de los daños debe separarse. Por un lado debe estar la reparación civil y por otro la penal. La reparación del daño impuesta al delincuente, cuando forma parte de la sanción, se considera elemento del objeto principal del proceso, pues la misma es parte de la pena y, viendo esto desde el punto de vista fiscal, -- apreciamos que no hay reparación del daño desde el punto de vista penal propiamente, ya que no es la autoridad judicial la encargada de imponer sanciones pecuniarías sino las autoridades administrativas.
- 7.- La prescripción de la acción penal en la materia penal fiscal, está también plenamente justificada, pues creemos firmemente que sufre tanto o más el que tiene que sustraerse del brazo de la justicia como el delincuente que purga su pena con la esperanza de quedar algún día en libertad.
- 8.- La materia penal fiscal debe mantenerse como una rama separada del derecho penal general, debido a sus características.

# BIBLIOGRAFIA.



- 1.- ANDREOZZI , Manuel.  
DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.  
Buenos Aires, Tipográfica Editorial Argentina 1951  
Tomo II.
- 2.- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl.  
DERECHO PENAL MEXICANO parte general.  
México 1980. Ed. Porrúa , S. A. 13a. Edición 958.
- 3.- CASTELLANOS, Fernando.  
Lineamientos Elementales de Derecho Penal.  
México, Porrúa , 1976  
Prólogo Celestino Porte Petit C.
- 4.- COLIN SANCHEZ Guillermo.  
Derecho Mexicano de Procesamientos Penales.  
México, 1977. ed. Porrúa, S. A. XXII,
- 5.- ESCRICHE, Joaquín.  
Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.  
Madrid, Ed. de Rosa y Bouret, 1543, 240, 61
- 6.- FRANCO SODI, Carlos  
El Procesamiento Penal Mexicano.  
México, 1957, Ed. Porrúa, S. A., 4a.
- 7.- GARCIA RAMIREZ SERGIO  
Curso de Derecho Procesal Penal.  
Ed. Porrúa . México 1974.
- 8.- GIANINI A. D.  
Instituciones de Derecho Tributario.  
Madrid 1957, Ed. de Derecho Financiero 7a. Ed.  
Trad.Fernando Sainz de Bujanda
- 9.- GIORGETTI, Armando  
La Evasión Tributaria.  
Buenos Aires, 1967 Ed. Depalma  
Trad. Antonio Serrano.  
Notas Dr. Carlos M. Jüliani Fonrouge.
10. GOLDSCHMIDT, James.  
Derecho Procesal Civil.  
Barcelona, Editorial Lagos, 1936, 2a.  
Leonardo Prieto Castro, Traductor XVI.
11. JARACH, Dino.  
Curso Superior de Derecho Tributario  
Buenos Aires, 1969, Liceo Profesional Cima 499

- 12.- KETCHUM MARSHALL D.  
Public Finance & Fiscal Policy  
Selected Readings  
Boston, 1966, Houghton Mifflin Co. XII 590
- 13.- MARGAIN MANAUTOU, Emilio.  
Introducción al Estudio del Derecho  
Tributario Mexicano.  
México, 1969 Maslp, 2a. 354.
- 14.- MARTINEZ DE NAVARRETE Ifigenia.  
Política Fiscal de México.  
México, 1964, UNAM, Manuales universitarios .
- 15.- MERKL, Adolfo.  
Teoría General del Derecho Administrativo.  
Madrid, 1935, Ed. Revista de Derecho Privado  
Serie C. Vol. XI. XXIII,
- 16.- PANI CARRAL , Joaquín.  
La Querrela en Materia de Delitos Fiscales  
en el Derecho Penal Tributario.  
México 1967.
- 17.- RIVERA SILVA, Manuel.  
Derecho Penal Fiscal.  
México 1984 ed. Porrúa , S. A. 1a.
- 18.- SOHM, Rodolfo  
Instituciones de Derecho Privado Romano.  
Historia y Sistema.  
Madrid, 1928, 17a. XXIII.
- 19.- Código Fiscal de la Federación (anterior).  
Prontuario de Leyes Fiscales.  
Javier Moreno Padilla. Editorial Trillas  
6a. 1982.
- 20.- Código Fiscal de la Federación  
Prontuario de Leyes Fiscales  
Javier Moreno Padilla. Editorial Trillas  
11a. 1985.
- 21.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.  
Ediciones Andrade.  
13a. Hojas sustituibles