

15
Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela Nacional de Estudios Profesionales

A R A G O N



LA PERSECUCION DEL DELITO FISCAL
EN MATERIA PENAL Y ADMINISTRATIVA

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

ANDRES MIGUEL FERNANDEZ AGUILAR

MEXICO, D. F.

1981



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta 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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

C A P I T U L O I.

a) EL DELITO.....	Pág. 1
b) ELEMENTOS DEL DELITO.....	" 8
c) CONCEPTO DE SANCION EN GENERAL.....	" 27
d) PENAS PROPIAMENTE DICHAS Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.....	" 33

C A P I T U L O II.

a) EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL.....	" 37
b) AUTORIDAD COMPETENTE PARA DICTAR ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL.....	" 45
c) EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA.....	" 52
d) LA EXTENSION DE IMPUESTOS.....	" 59

C A P I T U L O III.

a) SANCIONES COMO CONSECUENCIA DE LOS DELITOS FISCALES.....	" 64
b) FUNCION PERSECUTORIA EN LOS DELITOS FISCALES.....	" 71
c) DENUNCIA DE HECHOS.....	" 78
d) DECLARATORIA DE PREJUDICIOS.....	" 81
e) LA QUERRELLA.....	" 104

C A P I T U L O IV.

a) LA CONSTITUCION MEXICANA.....	" 111
b) EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	" 117
c) EL CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	" 120
d) LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL.....	" 122
COMPLEMENTACIONES.....	" 123

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

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, se establece la obligación de los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Correlativamente, la Federación y los Estados poseen facultades para establecer y fincar, mediante las leyes expedidas por los correspondientes poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de índole pública, en base al procedimiento fiscal administrativo, a estudio en el presente trabajo, y a su vez, contempla — tanto los presupuestos de egresos como los de ingresos.

El cabal ejercicio de la potestad impositiva, se efectúa mediante el Congreso Federal y las legislaturas locales, y — conlleva el surgimiento de un gran número de normas tributarias, cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, pueden hacerse coactivamente cuando el obligado no — las cumple en forma espontánea.

Para la precisa observancia de las disposiciones fiscales, la Administración Pública, a quien está encomendada su aplicación, cuenta con una potestad sancionadora, la cual debe ejercer conforme al marco jurídico existente. Del ejercicio de esa potestad, derivan diversas cuestiones aún no resueltas por la doctrina, tales como los problemas concernientes a los límites

constitucionales y legales de la potestad sancionadora de la administración fiscal; las reglas aplicables cuando se imponen sanciones con motivo de infracciones fiscales; la naturaleza y formas en que se presentan esas sanciones; los procedimientos a seguir por la autoridad fiscal al surgir conductas catalogadas como meras infracciones, o bien, cuando constituyen realmente un delito; y, otras cuestiones similares.

El presente estudio no pretende, ni con mucho, dar solución a los problemas suscitados por las situaciones arriba planteadas, pero sí persigue al menos, se conozcan a fondo, a fin de provocar una investigación más elaborada y científica de las cuestiones de índole fiscal, pues, esta materia ha permanecido inexplorada por largo tiempo. Haciendo hincapié en no perder de vista el objetivo fundamental de la actividad administrativa fiscal, el interés público, antes al contrario, deberá establecerse un equilibrio entre ese interés y los derechos en favor de los particulares, consagrados por las normas constitucionales y legales.

C A P I T U L O I

- a) EL DELITO**
- b) ELEMENTOS DEL DELITO**
- c) CONCEPTO DE SANCIÓN EN GENERAL**
- d) PENAS PROPIAMENTE DICHAS Y
SANCIÓNES ADMINISTRATIVAS.**

EL DELITO.

CONCEPTO.- **H**er un concepto definitivo de delito, resulta muy difícil, pues existen tantos y tan variados puntos de — apreciación científica, del campo del conocimiento, desde los cuales es factible construir una definición conceptual de delito.

Así pues, encontramos en Roma, donde tuvo su origen la — palabra delito, se concebía como delito o delictum, del verbo delinqui, delinquere, cuyo significado es desviarse, resbalar, abandonar. Con posterioridad y dada la conocida evolución del Derecho Romano, en la época clásica, dicho vocablo significó — el acto ilícito fuente de obligaciones, penado por el ius civile con una pena privada.

A través del tiempo, el concepto prevaleciente en el Derecho Romano acerca del delito, el cual era estimado como un — hecho antijurídico, trascendió de tal manera dentro del campo filosófico y Romagnosi expresó: "delito es el acto de una persona libre e inteligente dañosa a los demás y a la justicia". (1), incluyendo en tal consideración el menoscabo de un valor como lo es la justicia. Para otros autores, delito implica la violación de un deber, como Rossi, quien manifestó: "para nosotros el elemento esencial del delito es el quebrantamiento — de un deber"(2), sosteniéndose así la convicción en la cual se

(1) Génesis del Delito Penal. 1823.

(2) Tratado de Derecho Penal. Tomo I. Pág. 210.

contempla al delito como un acto contrario al derecho y además lesivo de aspectos ubicados fuera de la esfera jurídica, así, Juan Jacobo Rousseau, siguiendo la postura filosófica, coloca al delito como un quebrantamiento de los fines sociales-humanos, consignando: "todo malhechor atacando el derecho social, conviértase por sus delitos en rebelde y traidor a la patria" (3).

Dentro del ámbito estrictamente jurídico, han sido muchos los autores quienes han intentado proporcionar un concepto de delito, entre los cuales se encuentran: Anselmo Von Feuerbach, Luis Sivela, Enrique Pesina, Eugenio Floriani, Crispigni, Carlos Steos, Arturo Rocco y Frans Von Lisst, para este último viene a ser "el acto culpable, contrario al derecho y sancionado con una pena" (4), concepto estructurado a partir del artículo 10. del Código Penal Alemán, en 1881, iniciando al mismo tiempo el estudio dogmático del delito. Introduciendo en su estructuración la punibilidad como elemento del delito, posición muy discutida, pues para Antoliesi y Mezger viene a ser una consecuencia del mismo y no un elemento.

Por su parte, uno de los representantes de la Escuela Clásica, Francisco Carrara da un concepto más elaborado del delito, diciendo: "es la infracción de la ley del estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos y que re-

(3) El Contrato Social. Pág. 217.

(4) Tratado de Derecho Penal. Tomo II. Pág. 254.

-sulta de un acto externo del hombre positivo o negativo, moralmente imputable y socialmente dañoso" (5). Carrara -como se ve en su definición-, no considera al delito como una sanción, sino como una infracción, habida cuenta de que su concepto no deriva del hecho material ni de la prohibición de la ley, sino del conflicto entre aquél y ésta; surge de la relación opuesta entre el hecho del hombre y la ley.

En contraposición al concepto clásico, se elaboraron las concepciones naturalísticas o positivas del delito, Rafael Garrófalo estudió paguando con el principio positivista de analizar los hechos y los sentimientos, para sustentar su teoría -del delito natural, en particular los de índole altruista, como son los de piedad y probidad, fijando en esos valores su definición, y expresar "el delito es la violación de los sentimientos altruistas de piedad y probidad poseídos por una población en la medida mínima que es indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad" (6).

Otro de los representantes de la Escuela Positiva, Enrico Ferri, también contribuyó en cuanto a la mejor conceptualización del delito, manifestando: "son delitos las acciones determinadas por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un momento determinado" (7). Ferri dentro de su concepto encierra notablemente los principios sustentados por

(5) Programa. Tomo I. Parágrafo 21.

(6) Criminología. 1891. Pág. 36.

(7) Sociología Criminal. 1900. Pág. 126.

la escuela de la cual fué exímico representante, pues, consideraba al delito como un hecho natural, contrario a la sociedad, por ello ésta tenía la facultad de reprimir dichas conductas - dañosas, resultando así la responsabilidad social del delincuente, quien carecía de libre albedrío.

Ahora bien, la estructuración dogmática moderna sobre el concepto del delito, encuentra su fundamento en la teoría de las Normas planteada por Carlos Binding, quien expresaba: "lo que viola el ladrón no es la ley (en algún artículo especial) sino el principio que prohíbe robar; lejos de infringir el delincuente la ley penal, debe obrar conforme a ella, adecuar su comportamiento a lo descrito por aquella (8). Durkheim amplió la teoría formulada por Binding, considerando: "el derecho penal no dicta sino sanciones, pero nada dice de las obligaciones a las que ella se refiere; no manda respetar la vida de otro, pero sí castiga al asesino; no dice ante todo como el derecho civil; he aquí el deber, sino inmediatamente he aquí la pena. Así pues, si la acción es castigada es porque es contraria a una regla obligatoria; pero tal regla no está formulada expresamente" (9).

Ernesto Von Beling fundándose en la teoría de Binding, - elabora su concepto de delito, eliminando el elemento tautológico, es decir, el término de estar conminado por una pena. -- "Decir que el delito es lo penado por la ley, equivale a definir una casa habitación como una casa con comedor, alcoba, --

(8) Cfr. Teoría de las Normas. Pág. 3.

(9) Citado por Jiménez de Asúa. La Ley y el Delito. Pág. 289.

etc., destinada a ser habitada" (10).

Dicho autor considera necesario reemplazar el término de punibilidad dentro del concepto de delito por las condiciones requeridas por el hecho para ser considerado como tal, al decir, "es el delito la acción típica, antijurídica, culpable, - sometible a una sanción penal adecuada y suficiente para las - condiciones de la sanción penal" (11).

Al criticar Max Ernesto Mayer el concepto dado por Beling, lo calificó de fórmula pleonástica, dando a su vez otra nueva definición y dice, "el delito es un acontecimiento típico, antijurídico e imputable" (12), sustituyendo como se observa el término de culpable por el de imputable. Sin embargo, la innovación hecha por este jurista no es sustancial, al decir de — Jiménez de Asúa, pues al emplear la voz imputable, lo hace en un sentido amplio, implicando de tal manera la culpabilidad.

Hecha una somera exposición de las diversas concepciones dadas a través del tiempo respecto del término delito, sin haber agotado todas y cada una de las ideas, por el número in—menso de estudios en la materia, pretendiendo únicamente dar - un esbozo del esfuerzo desarrollado en la historia por conceptualizar al delito.

Como se ha visto, todas las escuelas penales han tenido - como objetivo primordial el de elaborar un concepto preciso, -

(10) Citado por Jiménez de Asúa. Tratado de Derecho Penal. Vol. II. Pág. 54.

(11) Citado por Jiménez de Asúa. Ob. Cit. Pág. 54.

(12) Tratado de Derecho Penal. Tomo I. Pág. 105.

amplo y definitivo del delito, sin haberlo logrado satisfactoriamente, pues, todo intento por definirlo resulta vano y — blanco de severas críticas.

En México, el Código Penal vigente establecer "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales". Sin embargo, respecto de tal conceptualización hecha por el legislador de 1931 en el citado ordenamiento, ha sido calificada de innecesaria por diversos autores como Javier Alba, Hernández Quiroz, Arilla Bas y Juan José González Bustamante, quien manifiesta "se suprime la inútil definición formalista del delito" (13), al realizar sus comentarios del Proyecto de 1949.

Fernando Castellanos Tena, criticando la redacción conceptual de delito referida en el artículo 7 del Código Penal, manifiesta, al usar la palabra sancionado un acto con una pena no conviene a todo lo definido; existen delitos sancionados por una excusa absolutoria y no por tal situación pierden su carácter delictuoso. Añadiendo: "no conviene sólo a lo definido, ya que abundan las infracciones administrativas, disciplinarias o que revisten el carácter de meras faltas, las cuales se hallan sancionadas por la ley con una pena, sin ser delitos" (14). Consignando que tal concepción no señala elementos del delito, pues la referencia de sanción hecha, se contrae a un dato externo inútil para estructurarlo y definirlo.

(13) El Jurista y la Ley. La Reforma Penal Mexicana. Proyecto de 1949. Pág. 267.

(14) Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Pág. 133.

De lo expuesto se puede concluir, los autores han tratado de producir una definición de delito con validez universal — operante en todo tiempo y lugar, sin haberlo logrado, el delito se halla en íntima relación con las costumbres y necesidades de cada pueblo, tomando los hechos ese carácter en un momento determinado, en diversas situaciones desde luego no delictivas y a contrario sensu, acciones catalogadas como no delictuosas, se erigen en delitos. Sin embargo, es posible caracterizar al delito jurídicamente, mediante fórmulas generales determinantes de sus atributos esenciales.

ELEMENTOS DEL DELITO.

La correcta apreciación de un objeto de conocimiento, hace indispensable analizarlo en los diversos elementos integrantes.

Específicamente la comprensión de un delito como tal, hace ineludible el estudio de aquellos elementos estructurales, así como el concepto de los mismos. En tal sentido se debe recurrir a la teoría del delito, para fijar las ideas en las cuales habrá de fincarse todo estudio acerca del delito.

Históricamente hallamos dos polos de estudio para la obtención adecuada de la esencia del delito:

- 1.- La llamada teoría totalizadora o unitaria; y
- 2.- La teoría analítica o atomizadora.

1.- La concepción totalizadora o unitaria, estima al delito como un todo orgánico, expresando Francesco Antonicci, — uno de los estudiosos seguidores de esa tendencia: "la exasperación del procedimiento analítico ha llevado, además, no sólo a despedazar al delito en varias partes, sino también a considerar cada una de ellas como una entidad independiente. Esta concepción que podría llamarse mecánica o atomista debe refutarse errónea, porque el que puede presentar ciertamente aspectos diversos, pero que de ninguna manera es fraccionable"

(15):-

(15) Manual de Derecho Penal. Pág. 153.

Como se observa, los autores del criterio totalizador, — consideran innecesaria la división de la indisoluble unidad — del concepto de delito, pues ello, estiman, no reporta ningún beneficio científico y afirman, es posible captar su verdadera esencia sin llegar a su desmembramiento.

2.- En contraposición a la concepción totalizadora, la — tendencia analítica o atomista, sin negar la unidad del delito, cree indispensable el análisis para lograrla.

El delito debe ser desintegrado en sus elementos, pero — sin oscurecer su íntima relación, pues aquellos —los elementos— son coetáneos respecto de su origen, guardando entre sí una — prelación lógica, estando vinculados en atención a la propia — unidad intrínseca del delito.

En favor a la concepción analítica se ha dicho, "es indudable que entre las muchas ventajas que se obtienen del análisis del delito, están la de conocer y precisar cada uno de — esos elementos, así como la de lograr una mejor sistematiza— ción de sus aspectos negativos" (16).

Así pues, en síntesis se advierte como los partidarios de la tendencia analítica del delito no niegan la utilidad del — análisis, sin menoscabar la unidad del mismo. Actualmente, — existen opiniones como la de Mariano Jiménez Huerta quien expresar "el delito no es suma o adición de elementos diversos, sino bloque monolítico, aunque plurifacético. Y estas diversas facetas, que sin perder su unidad orgánica presenta la unidad

(16) Celestino Porte Petit. Programa de la Parte General de Derecho Penal. Pág. 203.

delictiva, pueden y deben ser estudiadas anatómica y aislada-
mente" (17).

Según Crispigni: "los elementos constitutivos del delito, los podemos obtener dogmáticamente, pues la actividad del dogmático tiende a encontrar un contenido más amplio y diverso en las normas de aquél hasta entonces advertido, por consiguiente, debemos recurrir a la dogmática jurídico penal, a fin de encontrar dichos elementos" (18).

Es a la dogmática jurídico penal o ciencias del Derecho Penal, como lo ha llamado Crispigni (19), a quien corresponde la interpretación, descubrimiento, construcción y sistematización de los principios ubicados en el seno del ordenamiento penal. Si bien la dogmática no nos da un conocimiento íntegro, pleno del fenómeno jurídico, habida cuenta de las divergencias existentes entre las distintas concepciones planteadas en ese ámbito, sí nos permite ciertamente, hallar los elementos y principios fundamentales.

Dogmáticamente, Celestino Porte Petit ha obtenido el concepto de delito como: "una conducta o hecho típica, antijurídica, imputable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible" (20).

De esta concepción integral del delito, se derivan los elementos positivos del mismo; siendo a contrario sensu el as-

(17) Criminalia. Enero 1944. Págs. 317 y 318.

(18) Derecho Penal Italiano. Pág. 12.

(19) Ofr. Ob. Cit. Pág. 12.

(20) Ob. Cit. Pág. 128.

espacio negativo, el supuesto bajo el cual no se presenta determinado elemento constitutivo y por ende no se estructura el delito. Esos elementos aparecen en forma coetánea. Razón por la cual es inaceptable la posición doctrinaria de la prioridad temporal en la manifestación de los elementos esenciales del delito. Tampoco se trata de prioridad lógica, por no ser un elemento el fundamento del siguiente. Se trata, como lo ha sostenido Celestino Porte Petit, de una prelación lógica, pues aún cuando simultáneos, uno es necesario para la existencia del otro. Si no se da la conducta o el hecho, no podrá concurrir la tipicidad, antijuridicidad, etc.; si existe una conducta o hecho, pero concurriendo un aspecto negativo de la tipicidad (atipicidad), ya no concurren los demás elementos del delito y así sucesivamente.

Celestino Porte Petit, del estudio dogmático del Código Penal para el Distrito Federal en vigor, ha derivado una síntesis esquemática de la concepción del delito, tanto en su aspecto positivo como negativo, así tenemos:

a) Conducta o hecho (artículo 7 del Código Penal). Este primer elemento ha sido muy controvertido; para algunos autores, resulta más apropiado denominarle acción, acto, evento, etc. Sin embargo, se ha estimado, el término conducta resulta más apropiado, al abarcar tanto a la acción (hacer), como a la omisión (no hacer).

Jiménez de Aza la define como "la manifestación de la voluntad que mediante acción, produce un cambio en el mundo exterior, o que por no poder hacer lo que se espera deja sin

modanza ese mundo externo cuya modificación se aguarda" (21).

El hecho presenta los siguientes elementos: una manifestación de voluntad; un resultado y un nexo causal.

La manifestación de voluntad exteriorizada como acción, omisión o comisión por omisión. La acción como actividad requiere de un querer del agente. Querer en este sentido significa; "el acto concreto de voluntad, no la voluntad en general, en consecuencia acto interno, anímico, por el que el agente se coloca a sí mismo como causa de la realización de un resultado que se ha representado" (22).

El resultado del delito comprende la total realización — típica exterior; por ello, implica tanto la conducta corporal del sujeto, como el resultado externo causado por ésta, es decir, no sólo abarca el cambio material en el mundo exterior, sino también las mutaciones de orden moral; como en los casos de tentativa, en los cuales el resultado es el peligro corrido.

Por otra parte, al nexo causal, se le atribuye la función de unir la manifestación de la voluntad con el resultado; los elementos indicados, por sí son insuficientes para integrar el concepto jurídico de la conducta, deben encontrarse en relación de causalidad, así, la voluntad del sujeto como causa y — el resultado de la conducta como efecto.

(21) Ob. Cit. Pág. 315.

(22) Edmundo Mezger. Tratado de Derecho Penal. Tomo I. Pág. 215.

Aspecto Negativo.- La Ausencia de Conducta.

La ausencia de conducta corresponde al aspecto negativo de la conducta o hecho, y se presenta creando un elemento negativo del delito con sustantividad propia, y en general, podemos decir, se estructura al momento de ser la conducta expresada por el agente y no es voluntaria; entendida ésta en sentido de espontánea y motivada. Comprende los casos de *vis absoluta*, *vis mayor*, movimientos reflejos y para algunos autores, la sugestión hipnótica.

b) La Tipicidad. El concepto de tipicidad viene a ser la adecuación de la conducta o hecho a alguno de los tipos legales. Este concepto tiene su origen en el año de 1906 con Ernesto Von Beling (23), quien lo caracteriza como un elemento estructural del delito. Este autor estimó, el sujeto no debía contradecir la norma, más bien adecuarse a ella.

Posteriormente, se consideró a la tipicidad como indicia ria de la antijuridicidad, siendo el creador de esta teoría Max Ernesto Mayer, expresando, "no toda conducta típica es indicia de antijuridicidad; en toda conducta típica hay un principio, una posibilidad de antijuridicidad" (24).

Mesger viene a contrariar lo anterior (25) al manifestar, la tipicidad es la ratio essendi de la antijuridicidad, es decir, la razón de ser de ésta, su real fundamento. Para este autor, quien actúa típicamente actúa también antijuridicamen-

(23) Mariano Jiménez Huerta. La Tipicidad. Pág. 24.

(24) Citado por Castellanos Tena. Ob. Cit. Pág. 166.

(25) Cfr. Ob. Cit. Pág. 375.

-te, en tanto no exista una causa de exclusión del injusto.

Aspecto Negativo.- La Atipicidad.

La atipicidad se presenta cuando la conducta del agente no actualiza alguno de los elementos contenidos en el tipo penal, pues cuando no se adecúa a todos los elementos del tipo, no podemos hablar de tipicidad, y por lo tanto, hay atipicidad.

Jiménez de Asúa nos dice "es la consecuencia primera de la máxima nulla crimen nulla poena, sine lege" (26), y típicamente podemos decir no hay delito sin tipicidad, lo cual — distingue al derecho liberal.

Este autor contempla dos clases de atipicidad (27):

1.- Casos específicos de atipicidad. Se da cuando una conducta o hecho parece no adecuarse a un tipo penal, pero explorándolo resulta ausente una de las características exigidas por éste.

2.- Ausencia total de tipo. Se da cuando no existe en la ley expresamente prohibida u ordenada alguna conducta catalogada conforme al interés común como delito.

c) La Antijuridicidad. Para catalogar una conducta como injusta, además de encajar en un tipo legal descriptivo, requiere ser contraria a derecho, es decir, antijurídica; esto es, cuando no concurre en su favor ninguna causa de justificación.

(26) Ob. Cit. Pág. 260.

(27) Cfr. Ob. Cit. Pág. 263.

-te, en tanto no exista una causa de exclusión del injusto.

Aspecto Negativo.- La Atipicidad.

La atipicidad se presenta cuando la conducta del agente no actualiza alguno de los elementos contenidos en el tipo penal, pues cuando no se adecúa a todos los elementos del tipo, no podemos hablar de tipicidad, y por lo tanto, hay atipicidad.

Jiménez de Asúa nos dice "es la consecuencia primera de la máxima nulla crimen nulla poena, sine lege" (26), y típicamente podemos decir no hay delito sin tipicidad, lo cual — distingue al derecho liberal.

Este autor contempla dos clases de atipicidad (27):

1.- Casos específicos de atipicidad. Se da cuando una conducta o hecho parece no adecuarse a un tipo penal, pero explorándolo resulta evidente una de las características exigidas por éste.

2.- Ausencia total de tipo. Se da cuando no existe en la ley expresamente prohibida u ordenada alguna conducta catalogada conforme al interés común como delito.

c) La Antijuridicidad. Para catalogar una conducta como injusta, además de encajar en un tipo legal descriptivo, requiere ser contraria a derecho, es decir, antijurídica; esto es, cuando no concurre en su favor ninguna causa de justificación.

(26) Ob. Cit. Pág. 260.

(27) Ufr. Ob. Cit. Pág. 263.

Carlos Binding (28) manifiesta, el delito no es lo contrario a la ley, sino se ajusta a lo previsto en ella, por ello no se vulnera ésta, y si en cambio se quebranta algo esencial para la convivencia y el ordenamiento jurídico; se infringe la norma subyacente en la ley (norma de cultura).

"La norma crea lo antijurídico, la ley crea la acción punible, o dicho de otra forma: la norma valoriza, la ley describe" (29).

Así pues, se ha tenido a la antijuridicidad como la contradicción de las normas de cultura reconocidas por el Estado.

Para Mezger, la antijuridicidad es objetiva y dice: "una acción es antijurídica cuando contradice las normas objetivas del derecho" (30). De lo cual desprendemos, la presunción de este autor, de un juicio entre la conducta del agente y la norma penal, pero tal juicio deberá recaer solamente sobre la acción realizada, excluyendo toda valoración de índole subjetiva, aunque esa acción contenga elementos subjetivos (ánimos), como sucede en los delitos intencionales.

Como se observa, el concepto de antijuridicidad no ha sido debidamente ubicado en cuanto a su naturaleza jurídica, así Franz Von Liszt le asigna un doble aspecto, clasificándola en antijuridicidad formal y antijuridicidad objetiva. Sin embargo, Jiménez de Asúa a este respecto indica, dicha dualidad se

(28) Ob. Cit. Pág. 3.

(29) Jiménez de Asúa. Ob. Cit. Pág. 269.

(30) Ob. Cit. Pág. 339.

debe a una confusión respecto de los elementos del delito, como son la tipicidad y la antijuridicidad, afirmando, "bien mirado todo se reduce a que Von Lisst confunde la antijuridicidad formal con la tipicidad; en suma, la antijuridicidad formal es la tipicidad y la antijuridicidad material es la antijuridicidad propia. El error está en que en la terminología de Lisst, se hace valorativo (normativo) a lo formal, que es descriptivo" (31).

Aspecto Negativo.- Causas de Justificación.

Las causas de justificación constituyen el aspecto negativo de la antijuridicidad y al presentarse la elimina; y ello hace imposible la aparición del delito; una conducta no será delictiva aunque sea típica, si no reúne el requisito de ser antijurídica.

Luis Jiménez de Asúa las define como, "las que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; ésto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspectos de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al derecho, que es el elemento más importante del crimen" (32).

Así pues, el agente al actuar bajo una causa de justificación, condiciona su conducta típica al derecho, por ser justa. La antijuridicidad sólo puede ser eliminada por una declaración expresa de la ley; y sucede cuando no existe el interés a proteger (ausencia de interés) o cuando concurriendo dos in-

(31) Tratado de Derecho Penal. Vol. III. Pág. 1007.

(32) Ob. Cit. Pág. 264.

-terases tutelados, unicamente puede salvarse uno, el más valioso (interés preponderante).

El realizar el estudio de cada una de las causas de justificación es árduo y no constituye el objetivo primordial del presente trabajo, por lo cual procedemos sólo a enumerarlas:

1.- Legítima Defensa;

2.- Estado de Necesidad (cuando el bien sacrificado es de menor importancia al salvado);

3.- Cumplimiento de un Deber;

4.- Ejercicio de un Derecho;

5.- Obediencia Jerárquica (cuando el inferior está obligado legalmente a obedecer); y

6.- El Impedimento Legítimo.

La Imputabilidad:

La imputabilidad para la mayoría de los autores constituye el presupuesto lógico y necesario de la culpabilidad. Ha sido un concepto muy discutido, así para los clásicos la imputabilidad criminal no es otra cosa más que la imputabilidad moral aplicada al autor de un delito. Se finca en la responsabilidad moral derivada del libre albedrío, teniendo como presupuestos: el que el individuo tenga inteligencia de apreciar el valor y el desvalor; y sea libre de autodeterminarse hacia cualquiera de esas dos direcciones.

La Escuela Clásica da un distinto concepto, negando el libre albedrío, destruyendo el presupuesto de la libertad moral, base de la imputabilidad moral de la Escuela Clásica y crea en su lugar la responsabilidad social, y dice, toda persona es responsable por el hecho de vivir en sociedad, la facultad del estado de castigar al delincuente no se funda en la imputabilidad moral, sino en la responsabilidad social inherente a todo sujeto como integrante de la sociedad. Por tanto, "para la doctrina de la responsabilidad social, subsiste la responsabilidad de manera independiente de aquella capacidad intelectual y volitiva y del juicio valorativo ético" (33).

En la formulación de la imputabilidad dentro del derecho moderno, se adoptan varios criterios, los cuales pueden reducirse a los tres siguientes:

1.- Sistema Biológico.- Supedita la imputabilidad a factores meramente biológicos (mayoría de edad).

2.- Sistema Psicológico.- Estima relevantes sólo las condiciones de índole psicológica (facultad de comprensión de lo antijurídico de la conducta).

3.- Sistema Biológico-Psicológico-Jurídico.- La imputabilidad sólo es posible cuando el sujeto reúne esta doble condición, la de carácter biológico actúa como causa y la psicológica se comporta como objeto.

(33) Ferruccio Falchi Giuseppino. Filosofía de Delito Penal. Pág. 134.

Para Sergio Vela Treviño, "la imputabilidad es la capacidad de autodeterminación del hombre para actuar conforme con el sentido, teniendo la facultad reconocida normativamente de comprender la antijuridicidad de su conducta" (34).

Aspecto Negativo. La Inimputabilidad.

El aspecto negativo de la imputabilidad es la inimputabilidad y cuando ésta se presenta, el delito no se integra, pues no existe el presupuesto necesario de la culpabilidad y sin ésta última el delito no se estructura, pues el juicio de reproche determinante de la culpabilidad únicamente podrá realizarse respecto de un sujeto imputable.

Existirá inimputabilidad "cuando se realice una conducta típica y antijurídica, pero el sujeto carezca de la capacidad para autodeterminarse conforme al sentido o de la facultad de comprensión de la antijuridicidad de su conducta, bien porque la ley le niegue esa facultad de comprensión, bien porque a la producción del resultado típico sea incapaz de autodeterminarse" (35).

Conforme al Código Penal en vigor, el cual captó los principios del positivismo, eludiendo así la postura de otras legislaciones en donde el sujeto responde cuando actúa con libre albedrío, tal y como establece la Escuela Clásica, y en esa forma evitar impunidad; para proteger tanto a la sociedad

(34) Culpabilidad e Inculpabilidad. Pág. 18.

(35) Sergio Vela Treviño. Ob. Cit. Págs. 44 y 45.

como al propio individuo que actuando sin libre albedrío ocasiona un resultado típico y antijurídico, estableció medidas de seguridad para esos sujetos, ya sean sordomudos o alienados mentales, de igual manera a los menores de dieciocho pero mayores de seis años que realicen conductas típicas y antijurídicas, son sometidos a un régimen jurídico denominado Consejo Tutelar para Menores; por ello se puede incluir dogmáticamente, en nuestro Derecho Penal vigente, los sordomudos, los alienados y los menores de dieciocho pero mayores de seis años, si son imputables y por ende, capaces de ser culpables socialmente; y como el propio Código Penal en su artículo 24, incisos 3 y 17 establece como pena las medidas de seguridad, podemos afirmar, a éstas personas si se les sanciona penalmente y es la Autoridad Jurisdiccional, conforme al artículo 21 Constitucional, quien declara su responsabilidad social e impone la sanción correspondiente.

De tal manera, y conforme a nuestra Ley Penal, son imputables quienes actuando típica y antijurídicamente se ubiquen dentro de un estado de trastorno mental transitorio, previsto en el artículo 15 fracción II del Código Penal, así como quienes tengan una edad menor de seis años.

d) La Culpabilidad. Ha sido considerada como el elemento subjetivo del delito, conceptuándola como: "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto" (36).

(36) Castellanos Tena. Ob. Cit. Pág. 232.

Se ha caracterizado al dolo y a la culpa como formas de la culpabilidad. Haciendo notar que hay estudiosos de la materia quienes han estimado a la preterintencionalidad como una tercera forma de la culpabilidad.

Respecto al dolo, cabe decir, "actúa dolosamente el que conoce las circunstancias de hecho y la significación de su acción y ha admitido en su voluntad el resultado" (37).

Celestino Porte Petit (38), al referirse a las clases de dolo las clasifica así:

1.- Dolo Directo.- En este tipo de dolo existe la voluntariedad en la acción y la voluntad en el resultado.

2.- Dolo Indirecto.- Cuando el agente se propone un fin y sabe a ciencia cierta producirá otros resultados delictivos.

3.- Dolo Eventual.- En el cual existe la voluntad de la acción u omisión, pero no del resultado, pues aunque el sujeto se ha representado desde el inicio de su acción; no quiere éste se produzca y en última instancia lo acepta.

4.- Dolo Indeterminado.- Existe la intención genérica de delinquir, sin proponerse un resultado delictivo en especial.

Por otra parte, "existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se omisa un resultado dañoso,

(37) Edmundo Mezger. Ob. Cit. Tomo II. Pág. 102.

(38) Cfr. Citado por Castellanos Tena. Ob. Cit. Págs. 236 a 241.

previsible y penado por la ley" (39).

Para Celestino Forte Petit (40), las especies de culpa son:

1.- Culpa con representación.- En ésta, el resultado se prevé, pero el sujeto no lo quiere ni lo acepta, sino espera no se produzca.

2.- Culpa sin representación.- En este caso, no existe de ningún modo la representación del resultado. En la ausencia de representación se finca la característica de diferenciación entre ambas especies de culpa. En la culpa sin representación el resultado no se prevé, debiendo haberse previsto.

Al continuar con su exposición, el citado autor, al referirse al elemento de preterintencionalidad, expresa ser una mezcla de dolo y culpa, dolo con relación al daño querido y culpa respecto al daño realmente causado. Abarcando las dos especies culposas.

Aspecto Negativo.- La Inculpabilidad.

El aspecto negativo de la culpabilidad, está constituido por las llamadas causas de inculpabilidad; circunstancias que al momento de ejecución de un hecho típico y antijurídico, por parte de un sujeto imputable, impiden el surgimiento de la culpabilidad y por ende del delito. Esas causas de inculpabilidad son:

(39) Quello Galón. Derecho Penal. Pág. 444.

(40) Cfr. Reforma Penal Mexicana. Proyecto de 1949. Pág. 333.

- 1.- El error esencial de hecho invencible; y
- 2.- La no exigibilidad de otra conducta.

Respecto a la primera de las causas de inculpabilidad, — destacamos como elemento fundamental el error, el cual es la — falsa representación de la realidad en la mente de un sujeto. Sin embargo, ese error para ser exculpante, deberá ser de hecho y no de derecho; debe ser esencial, es decir, debe ser suficiente para producir la conducta del sujeto sobre quien se — ejerce; e invencible, con lo cual se quiere decir, el sujeto no se puede sustraer a los efectos producidos por esa circunstancia, pues si fuera vencible, el individuo respondería de su conducta a título culposo (con representación o sin representación).

Conforme a la teoría normativa de la culpabilidad, el — error recae sobre el dolo, pudiendo quedar subsistente la culpa en cuanto no sea esencial o invencible, en caso contrario, se considerará a la conducta típica y antijurídica realizada — por un sujeto imputable como inculpaible. Los estados de error esencial de hecho invencible, dan origen a las denominadas — eximentes putativas, circunstancias en las cuales el sujeto — cree actuar bajo el amparo de una causa de justificación, de — inculpabilidad o de excusa absolutoria.

Situaciones de árduo análisis y por no ser tema central — del presente trabajo, preferimos omitir su estudio minucioso.

Por cuanto hace a la causa de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta, consiste en la imposibilidad para

formular el juicio de reproche al sujeto imputable actor de una conducta típica y antijurídica, en virtud de no haber tenido al momento del hecho, la posibilidad de actuar de otra manera diversa, menos lesiva o no. "No actúa culpablemente la persona a quien no puede ser exigida una conducta distinta de la realizada" (41).

El Código Penal en vigor, plantea las causas de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta, en el artículo 15 en sus fracciones: IV, en la cual se refiere al estado de necesidad; II, la cual contempla el encubrimiento de personas ligadas por parentesco o por razones afectivas; asimismo, el artículo 333 del ordenamiento en comentario, establece el caso relativo al aborto del producto de una violación.

e) Condiciones Objetivas de Punibilidad. En nuestro concepto, las condiciones objetivas de punibilidad, no constituyen elemento del delito, pues para alcanzar ese carácter, su presencia al estructurarse el mismo, debe ser constante y como se observa, esas condiciones aparecen en forma eventual. Sin embargo, siguiendo el planteamiento indicado al inicio del presente trabajo, para Luis Jiménez de Asúa, "las más genuinas condiciones objetivas de punibilidad son los presupuestos procesales a que a menudo subordina la persecución de ciertas figuras de delito y cuando falta la condición objetiva de punibilidad no puede castigarse" (42). Aunque agrega, éstas a di-

(41) Edmundo Mesger. Ob. Cit. Pág. 216.

(42) La Ley y el Delito. Pág. 425.

-ferencia de los demás elementos del delito, pueden ser subsanadas y una vez sucedido ésto, reproducir la acción contra el responsable.

f) La Punibilidad. A diferencia del pensamiento de Luis Jiménez de Asúa, en nuestro concepto, la punibilidad es una consecuencia del delito y no un elemento del mismo.

Así, un acto típico, antijurídico, imputable y culpable, constituye delito, aunque esté exento de pena.

"La pena es la sanción que se impone al delincuente y ésta significa la distinción del crimen con las demás infracciones" (43).

Aspecto Negativo.- Excusas Absolutorias.

En opinión de Max Ernesto Mayer son "causas de impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna, por razones de utilidad pública" (44).

El Código Penal en vigor establece los casos donde existiendo una conducta típica, antijurídica, imputable y culpable, no se aplica una sanción, es decir, preve las excusas absolutorias en los artículos 139, 375, 377, 385 y 390.

Una vez estudiado brevemente el concepto de delito en cuanto a todos y cada uno de sus elementos, podemos concluir,

(43) Franz Von Liszt. Ob. Cit. Pág. 197.

(44) Citado por Jiménez de Asúa. Ob. Cit. Pág. 433.

el conocimiento dogmático de los delitos fiscales, es posible mediante la aplicación del método deductivo, es decir, partiendo de conceptos generales para llegar al conocimiento particular.

Con base en la concepción dogmática del delito en general y procediendo a aplicar esos conceptos, a la luz de los preceptos del derecho vigente, es posible determinar el análisis integral de los delitos fiscales.

CONCEPTO DE SANCION EN GENERAL

Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o antarquía, incluida en todas las definiciones de derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera, no puede concebirse un derecho no coactivo, coercitivo o autárquico.

La esencia de la coactividad viene a ser para el jurista Luis Legas y Lacambra la sanción, pues sin sanciones no podrá hablarse de coactividad del derecho, la substancia de ésta — "consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, — una amenaza que debe motivar el elemento del derecho y que, — cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las — sanciones que restituyen el orden perturbado" (45).

Por tanto, la sanción es un concepto jurídico fundamental, al igual de las nociones de supuesto jurídico, persona, — derecho subjetivo y deber jurídico. Recordemos en este sentido la fórmula o estructura lógica de la norma jurídica planteada por Kelsen: "si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C" (46), en donde C es precisamente la sanción.

Por otra parte, Eduardo García Maynes ha definido a la sanción, como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento

(45) Introducción a la Ciencia del Derecho. Pág. 578.

(46) La Teoría Pura del Derecho. Pág. 53.

de un deber produce en relación con el obligado" (47).

Dada la naturaleza formal de la sanción, en la definición de García Maynes, no se consigna una nota propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al cual se aplica.

Dicho autor sólo toma en consideración el aspecto de consecuencia jurídica por incumplimiento o infracción de la norma. En cambio, otros autores ponen de relieve tal característica de la sanción. Así, Claude Du Pasquier la define como, "la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica; constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación" (48). Y Francisco Garnelutti expresa, "se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, - es decir, han de consistir en un mal" (49).

Sin embargo, existe una gran cantidad de sanciones susceptibles de ubicarse dentro de las definiciones otorgadas, de índole general, y para el cabal conocimiento de las consecuencias jurídicas, es necesario clasificarlas y estudiar particularmente cada aspecto.

La violación de la norma jurídica se realiza en cada caso

(47) Introducción al Estudio del Derecho. Pág. 295.

(48) Introducción a la Teoría General del Derecho. Pág. - 125.

(49) Sistema de Derecho Procesal Civil. Pág. 25.

en condiciones particulares al mismo. Análogamente, los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción a aplicarse deberá ser distinta. Para alcanzar la preservación del orden jurídico, a este aspecto — Merkl expresa; "frente a toda transgresión corresponde al derecho hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe. Toda consecuencia jurídica está destinada a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, — a aquellos contra los que la transgresión se dirige, actuando respecto de ellos en un sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad diversa" (50).

La diversidad de sanciones es pues, muy amplia. En algunos casos el derecho para establecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en tal sentido. Así, impone como sanción la nulidad de esos actos. Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación contenida en la norma, impone coactiva o forzosamente su observancia, constituyendo este cumplimiento — forzoso una sanción en sentido amplio. Cuando no es factible — la realización coactiva de la obligación, surge la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o indemnización, y en —

(50) Enciclopedia Jurídica. Pág. 125.

tal caso viene a ser una sanción tendiente a restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo dentro de lo posible, - las cosas a su original estado, mediante la reparación de los daños causados; la pérdida de derechos constituye igualmente, una sanción utilizada frecuentemente por el derecho, por ejemplo la rescisión de contratos, caducidad, etc. Finalmente, en ocasiones, el derecho violado no puede ser restablecido en el caso particular, verbigracia, el delito de homicidio, en donde evidentemente el bien tutelado, es afectado de tal manera que es imposible su recuperación, pero si es factible aplicar una sanción al delincuente, la pena tendiente a evitar la repetición de conductas similares.

A continuación trasladamos el cuadro relativo a las sanciones, realizado por García Maynes (51).

Relaciones existentes entre el deber jurídico primario y el contenido de la sanción.	1.- COINCIDENCIA (cumplimiento forzoso)
	2.- NO COINCIDENCIA (indemnización) (castigo)

1.- FINALIDAD DE LA COINCIDENCIA. Obtener coactivamente - la observación de la norma infringida.

2.- FINALIDAD DE LA NO COINCIDENCIA. Por indemnización; - obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario. Por castigo; Es aflictiva. No - persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni prestaciones equivalentes.

(51) Ob. Cit. Pág. 300 a 303.

Claude Du Pasquier (52) a su vez, otorga otra clasificación con respecto a las sanciones, destacando las siguientes:

1.- Sanciones que constriñen al rebelde a hacer cumplir - por la fuerza aquello que se niega a ejecutar. Está la coacción propiamente dicha, denominada por Bonnacase como "la forma directa" de la sanción. Ejemplo: lanzamiento del arrendatario; - ejecución por deudas (embargo y venta de cosas o créditos pertenecientes al deudor).

2.- Sanciones que reestablecen en la medida de lo posible la situación anterior a la violación. Encontramos como ejemplo la demolición de un inmueble obstáculo de una servidumbre, reparación de un daño por indemnización de daños y perjuicios. Abarca también las nulidades de los actos jurídicos, la rescisión o resolución de un contrato, es decir, la supresión de - los vínculos contractuales violados por una parte.

3.- Sanciones penales, penalidades administrativas, destituciones. Se trata aquí, según el autor citado, de una reacción aflictiva instituida por el derecho, sea porque la perturbación del orden social es tan grave que una reparación civil no es suficiente, sea porque el mal no es reparable, o - porque es el único medio de prevenir la reincidencia o de intimidar. A esta categoría pertenecen todas las sanciones del - Derecho Penal. Se aproximan a éstas las del Derecho Administrativo: multas fiscales, cancelación del permiso para manejar un automóvil, etc. Encontramos nosotros en el derecho familiar

(52) Cfr. Ob. Cit. Págs. 126 y 127.

como sanción de este tipo la pérdida de la patria potestad; en el procedimiento la rebeldía.

Finalmente, debemos recordar en la práctica y en el lenguaje jurídico común, independientemente de las clasificaciones de la Teoría General del Derecho, las sanciones se distinguen en civiles, penales y administrativas, según se hallen — establecidas por normas pertenecientes al Derecho Civil, Penal o Administrativo, considerándose como típica respecto de las primeras, la indemnización, la rescisión, la nulidad, la caducidad, etc.; entre las penales (penas propiamente dichas), — la prisión, pérdida de instrumentos del delito, destitución o suspensión en funciones o empleos; y entre las administrativas encontramos la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de cargos públicos, etc.

**PENAS PROPIAMENTE DICHAS Y SANCIONES
ADMINISTRATIVAS**

Es evidente la similitud en el propósito y aún en ciertas formas específicas de castigo, tienen las sanciones penales - penas propiamente dichas-, y las sanciones administrativas. - Ambas categorías pertenecen al mundo represivo y se aplican no para renovar la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor, con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor.

Ahora bien, tanto el Derecho Penal como el Administrativo emplean formas de sanción idénticas; ejemplo de ello lo son -- las de índole pecuniaria penal y las multas administrativas; la suspensión o destitución de empleo o funciones, establecidas tanto en uno como en otro; la prisión (sanción penal) y el arresto (sanción administrativa), éstas sólo difieren en su -- gravedad o duración.

De lo anterior podemos concluir, tanto las sanciones penales como administrativas, son de tipo represivo o punitivo y se distinguen no por un elemento sustantivo: las penas propiamente dichas son aplicadas por las autoridades judiciales (artículo 21 Constitucional), mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo (artículo 14 -- Constitucional); en tanto, las sanciones administrativas se -- imponen por los órganos de la administración, siguiendo los --

procedimientos establecidos en las leyes administrativas. En este sentido, Guido Zanobini expresa: "Son penas administrativas y no sanciones penales todas aquellas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa" (53).

Coincide con Zanobini Francisco Antolisei, quien considera "las sanciones del derecho administrativo se diferencian de las que caracterizan al delito, porque no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la administración, utilizando sus propios órganos, sin la intervención ni siquiera indirecta de la jurisdicción" (54).

La semejanza de las sanciones administrativas y penales, se advierte en la clasificación realizada por Fernando Garrido Falla (55), adoptada por la Ley Española de Contrabando y Defraudación de 11 de septiembre de 1953, y consiste en:

1.- Principales. Se imponen como castigo a la transgresión de la norma infringida.

2.- Accesorias. Recaen sobre objetos y medios materiales con los cuales la transgresión se ha realizado.

3.- Subsidiarias. Se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida (prisión subsidiaria por insolvencia económica).

_____ También en nuestro Derecho Administrativo se acepta la -

(53) Corso Di Diritto Administrativo. Pág. 467.

(54) Derecho Penal. Pág. 367.

(55) Cfr. Revista de Administración Pública. Pág. 42.

anterior clasificación, pues al lado de las sanciones principales, la multa es la más frecuente, existen sanciones accesorias como el decomiso de mercancía introducida mediante contrabando, y la prisión subsidiaria para caso de insolvencia del infractor de reglamentos gubernativos, sancionado con multa, está reconocida expresamente por el artículo 21 Constitucional, aunque limitada a quince días.

El autor español citado arriba, al referirse a las sanciones administrativas, las clasifica así (56):

1.- Sanciones correctivas. Se imponen en virtud de los poderes genéricos de la administración sobre los administrados y comprenden:

a) Sanciones de policía administrativa.

b) Sanciones de incumplimiento de deber de prestación de los administrados.

2.- Sanciones disciplinarias. Impuestas a los administrados sometidos a una especial relación de poder (régimen de usuarios de funciones de los establecimientos públicos).

(56) Cfr. Ob. Cit. Pág. 38.

C A P I T U L O I I .

- a) EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL.**
- b) AUTORIDAD COMPETENTE PARA DICTAR ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL**
- c) EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA**
- d) LA EXENCION DE IMPUESTOS.**

**EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN
MATERIA FISCAL.**

El desarrollo de la actividad administrativa fiscal se configura mediante la realización de actos, los cuales constituyen procedimientos administrativos. Por ello se puede decir, el procedimiento administrativo fiscal está en íntima conexión con el resto de los procedimientos administrativos.

El procesalista Nava Negrete afirma, "el procedimiento administrativo es el medio o la vía legal que realiza actos que en forma directa concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración" (1).

Sin embargo, debe hacer la distinción entre procedimiento y proceso. Para algunos autores, si bien todo procedimiento es un proceso, no todo proceso es un procedimiento.

Procedimiento implica la idea de rito, causa, conducto — integrado por actos ordenados a una finalidad, Alcalá Izorra lo define como; "la fase procesal autónoma y delimitada respecto del juicio con que se entronca" (2).

En cambio proceso significa litigio, composición, siendo definido por Rafael de Pina como; "conjunto de actos regulados por la ley y realizados con la finalidad de alcanzar la aplicación judicial del derecho objetivo y la satisfacción consi—

(1) Derecho Procesal Administrativo. Pág. 78.

(2) Citado por Eduardo Pallares. Derecho Procesal Civil. Pág. 635.

-guiente del interés legalmente tutelado en el caso concreto, - mediante una decisión del juzgo competente. Es sinónimo de — juicio" (3).

Nava Negrete siguiendo a González Pérez, Alcalá Zamora, - y Castillo Larrañaga, así como a Rafael de Pina, sostiene, "la separación entre procedimiento y proceso se finca connotando - el proceso teleológicamente y el procedimiento formalmente. De este se dice, es la serie o sucesión de actos regulados por el derecho; una coordinación de actos en marcha, relacionados o - ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final que - puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso, y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que — éstas deben sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto te- leológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos ór- ganos jurisdiccionales y partes, encaminado al exámen y actua- ción en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime — contra otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccio- nal compositiva del litigio" (4).

En el Congreso Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Varsovia en 1936, se propusieron los rasgos fun- damentales para todo procedimiento administrativo, siendo los siguientes;

_____ a) Principio de audiencia de las partes;

(3) Diccionario de Derecho. Pág. 315.

(4) Ob. Cit. Pág. 70.

b) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la Administración o por las partes en el procedimiento;

c) Determinación del plazo en el cual debe obrar la administración;

d) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos;

e) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos administrativos que afecten a un particular, y

f) Condiciones en las cuales debe ser notificada la decisión a los particulares.

A las anteriores reglas generales, Carrillo Flores a propuesta se agreguen (5): la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas de las garantías del procedimiento para el particular, debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad de quien la infrinja.

Con relación al proceso fiscal, Hensel (6) considera, debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la ley a través de la realización del hecho generador. El procedimiento fiscal, para dicho autor, debe considerarse como el núcleo del Derecho Administrativo Fiscal, en cuanto forma general tiene la tarea de cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho. Sin embargo señala, el pro--

(5) Cfr. Derecho Administrativo. Pág. 54.

(6) Cfr. Diritto Tributario. Tomo I. Pág. 25.

-cedimiento fiscal guarda relación únicamente con los casos — singulares, concretos, de crédito, fiscales, con el cumpli— miento de cada prestación tributaria, concreta e individual.

La característica de esta relación análoga a la relación procesal, está determinada según Hensel, por un lado por el — interés de la autoridad fiscal de llegar al conocimiento de — los casos de impuesto que deben ser despachados por ella y de examinarlos individualmente, de determinar y cobrar conforme a la ley la suma debida y, por otro lado, el interés del deudor del tributo de estar defendiendo contra el arbitrio de la autoridad tributaria y de poder garantizar sus derechos tutela— dos por la ley, como de poseer los medios para inducir a la — autoridad tributaria a la restitución de la suma eventualmente pagada de más.

Dentro de la actividad Administrativa Fiscal, podemos — destacar las siguientes fases:

a) Función del estudio, planeación y evaluación. Consiste en la formulación de estudios, análisis y diagnósticos, planes y programas generales necesarios para alcanzar los objetivos de la Subsecretaría de Ingresos, así como la comparación — de los resultados obtenidos, con los previstos en los programas implantados.

b) Función de Decisión. Consiste en la selección por las autoridades entre dos o más soluciones posibles, a fin de conseguir resultados congruentes, mediante las políticas establecidas.

c) Elaboración de reglamentos y anteproyectos de Ley. - Por ella, las autoridades realizan los estudios necesarios para proponer las reformas a las leyes y reglamentar e interpretar las ya existentes.

2.- Fase de ejecución.

a) Identificación y registro de causantes. Tiene por objeto realizar y controlar los trámites precisos, a efecto de inscribir en los padrones de causantes a las personas físicas y morales como sujetos de algún impuesto, expidiéndoles las — cédulas correspondientes.

b) La recaudación. Estriba en llevar a cabo el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, así como el de los demás créditos fiscales y, en su caso, hacer — efectivos aquellos créditos no cubiertos en su oportunidad o — en la forma y cantidad debida.

c) Administración de los demás impuestos y otros ingresos correspondientes. Implica la interpretación y aplicación de — las leyes y políticas fiscales, de acuerdo con las modalidades correspondientes a cada uno de los ingresos e impuestos co— rrientes.

d) Fiscalización. Revisa las declaraciones de impuestos y practica inspecciones, para verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto de los causantes como de — los terceros relacionados con ellos.

e) Contenciosos-Administrativos. Abarca el trámite y resolución de todos los litigios surgidos en el desarrollo de la administración fiscal y que no pudieron resolverse en el seno de la misma.

3. -Fases Auxiliares, que comprenden:

a) Informática. Se ocupa del tratamiento racional de los datos, a base principalmente de los sistemas mecanizados, con el fin de proporcionar la información requerida, por los diferentes niveles de la Subsecretaría de Ingresos, para un mejor desempeño de los trabajos operativos y de la toma de decisiones.

b) Orientación y servicios al contribuyente. Trata de mantener y fomentar las buenas relaciones entre la Secretaría y los contribuyentes, proporcionándoles la información requerida, así como la orientación, educación y asesoría en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la defensa de sus intereses.

c) Administración Interna. Lleva a efecto la planeación, organización e integración, dirección y control de los recursos humanos presupuestales, materiales y de información de las propias dependencias e implanta sistemas y procedimientos de trabajo interno con vistas a incrementar la productividad y desahogar los rezagos.

d) Consultoría Jurídica. Procura asesoría en materia ju-

-rídica a todas las dependencias de la Secretaría. (7)

El procedimiento Administrativo Fiscal, presenta varios grados los cuales tienen respectivamente un objeto determinado por lograr y por lo tanto está correlacionado con diversos derechos y deberes para los interesados en el mismo. A este respecto Blumenstein (8) distingue las siguientes fases;

a) El llamado procedimiento preparatorio, tiene por finalidad determinar las bases de hecho para la actuación de la determinación. A ésta sigue la declaración tributaria;

b) Otra fase es el procedimiento de pericia, en donde se examinan las declaraciones tanto en cuanto a su completez y exactitud formal, como en cuanto a su exactitud material;

c) Enseguida surge el procedimiento de fijación de la determinación en la cual se fija la existencia y exactitud, así como amplitud del crédito de impuesto. En él se distingue el procedimiento de instrucción, enderezado a organizar, completar y verificar el material de hecho de la determinación y concluye con el acto de determinación, y

d) Existe también el procedimiento de la reclamación o de recurso, para conocer las incorformidades del contribuyente.

(7) Bases para la Regionalización de la Administración Fiscal Federal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Pág. 67.

(8) Cfr. Sistema del Diritto delle Imposte. Pág. 29.

Dentro de los procesalistas mexicanos se ha elaborado una clasificación por Nava Negrete acerca del procedimiento administrativo en general, expresando, "optamos por dividir el — procedimiento administrativo en procedimiento de producción y procedimiento de impugnación de los actos administrativos. Comprendiendo en el primero todos los procedimientos que se son — de impugnación" (9). Como se observa, el citado autor divide — el procedimiento administrativo fiscal en dos fases, la primera corresponde a aquel conjunto de actos encaminados precisamente a la obtención de los medios necesarios requeridos por — el Estado para la consecución de sus fines. La segunda está — dirigida al sujeto pasivo de la obligación tributaria a fin de realizar actos tendientes a combatir las resoluciones lesivas a sus intereses.

Por su parte, José Luis Pérez Ayala (10) ha planteado otra clasificación, incluyendo las siguientes fases:—

a) La de iniciación. En donde se incluye la declaración, la denuncia pública, por investigación o de oficio;

b) La de liquidación provisional de acuerdo con las de— claraciones de los contribuyentes;

c) La de comprobación, en ésta se realiza la definición de hechos imponibles y bases imponibles;

(9) Ob. Cit. Pág. 78.

(10) Cfr. Derecho Tributario. Tomo I. Págs. 221-225.

d) La de liquidación definitiva, tiene por objeto cuantificar la obligación tributaria propiamente dicha, hacerla exigible; y

e) La de ejecución o recaudación, la cual puede considerarse como autónoma, existiendo dos clases de procedimiento de gestión; el liquidatorio y el recaudatorio.

Siguiendo una dualidad en cuanto a la estructuración del procedimiento administrativo fiscal, como hemos visto, Pérez - Ayala concibe por una parte la fase donde la autoridad fiscal administrativa realiza actos tendientes al establecimiento y determinación de aquellas obligaciones a cargo de los contribuyentes, así como la forma y términos en como las mismas serán exigibles.

Por otro lado, expone la fase autónoma y la designa procedimiento de ejecución o de recaudación y dado el carácter del presente trabajo, estimamos en estrecha vinculación, habida cuenta de que en él se hallan los procedimientos de coerción y ejecución forzosa, de los cuales se vale la administración pública para hacer efectivos aquellos créditos fiscales, a cargo de los contribuyentes, los cuales no han sido satisfechos.

**AUTORIDAD COMPETENTE PARA DICTAR ACTOS
ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL.**

Para determinar las autoridades facultadas en materia — fiscal para realizar actos administrativos, consideramos pertinente establecer al menos un concepto de acto administrativo.

Jean Rivero lo define como: "una declaración de voluntad, de deseo de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, pues constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto; la Administración Pública, en el ejercicio de — una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica y — transmite o extingue una situación jurídica subjetiva, y su — finalidad es la satisfacción del interés general" (11).

En concepto de Royo Villanova el acto administrativo es, "Un hecho jurídico que por su procedencia emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza, se concreta en una — declaración especial y por su alcance afecta positiva o negativamente los derechos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la Administración Pública" (12).

De las definiciones anotadas, se coligen ciertas características, pudiendo resumirlas de la manera siguiente; el acto administrativo se ubica dentro del ámbito estrictamente jurídico, específicamente en el Derecho Público, emanado de la Administración Pública (Poder Ejecutivo) y sometido al derecho —

(11) Derecho Administrativo. Pág. 87.

(12) Derecho Administrativo. Tomo I. Págs. 92-93.

administrativo. Se agota en su cumplimiento y viene a ser una decisión ejecutoria y no contenciosa. Es de carácter unilateral, ejecutiva y oportuna, produciendo una situación jurídica concreta creando, reconociendo, modificando, transmitiendo o - extinguiendo una situación subjetiva y tiene como fin último - la satisfacción de un interés general en ejercicio de la función administrativa.

Hecha la conceptualización en forma sintética del acto administrativo, toca estudiar las autoridades fiscales con competencia para emitirlos.

En principio, la Administración Pública como todo elemento del Estado, requiere de una organización a fin de lograr - sus fines en forma rápida, eficaz y conveniente.

Así, la organización administrativa es la forma o modo - como se integran y ordenan las diversas unidades administrativas dependientes del Poder Ejecutivo directa o indirectamente a través de relaciones de jerarquía, tendencia y ejecución, - en la actividad de la propia administración, encaminada al logro de las metas del Estado.

El órgano de la administración o unidad administrativa ha sido definido por Acosta Romero de la manera siguiente: "es el conjunto de elementos personales y materiales con estructura - jurídica que le otorga competencia para realizar una actividad relativa al Poder Ejecutivo y que desde el punto de vista orgánico depende de éste" (13).

(13) Teoría General del Derecho Administrativo. Pág. 46.

Como se observa de la definición arriba anotada, Acosta - Romero ha conceptualizado al órgano de la administración acorde al sistema de organización de la Administración Pública denominada "centralización administrativa", habida cuenta de haber sido ésta definida como: "la concentración de facultades en el - órgano ejecutivo supremo" (14), es decir, existe una ordenación de las unidades administrativas u órganos de la administración pública articulada jerárquicamente a partir del Presidente de la República, a fin de unificar las decisiones, el - mando, la acción y la ejecución.

Dentro de los organismos integrantes de la administración pública, ésta puede ser analizada desde el ámbito Federal, Local y Municipal, encontrando aquellos quienes pueden constituirse en autoridades competentes para emitir actos administrativos en materia fiscal. Haciendo notar, en función del objetivo del presente trabajo, nos referiremos únicamente a las autoridades competentes para dictar esos actos administrativos en materia fiscal, a nivel federal, siendo en tal caso las siguientes:

1o.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

2o.- Los Organismos Fiscales Autónomos.

1o.- Al referirnos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consideramos pertinente analizar previamente las voces de fisco, hacienda y erario, por guardar íntima relación - con el tema en cuestión.

(14) Villegas Basabilbaso. Derecho Administrativo. Pág. - 288.

Así, la palabra fisco proviene del vocablo latino *fiscus*, utilizado entre los romanos para llamar al tesoro del soberano, en contraposición a la palabra *erario*, con la cual se designaba el tesoro del Estado; posteriormente el término *fisco* abarcó al tesoro del Estado, cuando los príncipes tuvieron acceso al tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de *fisco* o *cámara del rey*, al tesoro o patrimonio de la casa real y el de *erario* al tesoro público o del Estado. — (15).

Actualmente, ambos vocablos son sinónimos.

La voz *hacienda* tiene su raíz en el verbo latino *facere*, más cuando algunos autores sostienen, se deriva del árabe *okásana*, significando la *cámara del tesoro* (16).

Por otra parte, la *hacienda pública* como organismo y como concepto en el derecho español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del Reino Español. De allí trasciende a la América Latina y a México, donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándose posteriormente el término "y de Crédito Público".

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31 en sus diversas fracciones, establece las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de —

(15) Cfr. Hipólito Rosay. Instituciones de Derecho Financiero. Pág. 20.

(16) Gfr. Hipólito Rosay. Ob. Cit. Pág. 20.

las cuales por su importancia destacamos; la de realización de cobro de todos los ingresos de la Federación y del Distrito Federal; la de formular y vigilar el ejercicio de los presupuestos federales y del Distrito Federal; hacer la glosa preventiva de los ingresos y egresos generales; dirigir los servicios de inspección fiscal y aduanera; intervenir en todas las operaciones en las cuales se haga uso del crédito público; dirigir la política monetaria; ejercer las atribuciones señaladas por las leyes en materia de crédito, seguros y fianzas, asimismo, con relación al Banco de México; autorizar los actos y contratos de los cuales resulten obligaciones para el gobierno federal y para el Distrito Federal.

El desarrollo de las actividades arriba señaladas, las efectúa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los funcionarios y unidades administrativas con que cuenta y se hallan establecidas en el artículo 20 del Reglamento Interior de la propia Secretaría, publicado en el Diario Oficial de 23 de mayo de 1977, entre las cuales citaremos aquellas mayormente vinculadas al desarrollo del tema:

Secretario.

Subsecretario de Hacienda y Crédito Público.

Subsecretario de Ingresos.

Subsecretario de Inspección Fiscal.

Procurador Fiscal de la Federación.

Primera Subprocuraduría Fiscal

Dirección de Sanciones

Dirección de Recursos Administrativos y

Procedimientos.

Segunda Subprocuraduría Fiscal
 Dirección de lo Contencioso
 Dirección de Asuntos y Asuntos Laborales.

Tercera Subprocuraduría Fiscal
 Dirección de Legislación
 Dirección de Consulta.

Tesorero de la Federación.

Dirección General de Auditoría Fiscal.
 Dirección de Inspección de Impuestos Interiores.

Dirección General de Aduanas.

Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores.

Dirección General del Registro Federal de Automóviles.

Dirección General de Bienes Muebles.

Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal.

Aduanas.

Zonas de Inspección y Vigilancia Aduanal.

Delegaciones Regionales del Registro Federal de Automóviles.

20.- Los Organismos Fiscales Autónomos. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido respecto de los organismos fiscales autónomos "son cuerpos que aunque colocados dentro del engranaje administrativa de la Secretaría de Hacienda, gozan de autonomía en sus decisiones" (17). Es evidente como el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Federación estriba en considerar al organismo fiscal autónomo, como aquél con cierta relación de facultades y la suficiente autonomía para ejercitarlas, empero, conservando su carácter de dependencia directa y jerárquicamente subordinada a una política fiscal unitaria.

(17) Revista del Tribunal Fiscal Federal. Volumen IV. -- Pág. 755.

En tal sentido consideramos, la categoría de organismo -- fiscal autónomo, atañe a los organismos públicos descentralizados y por tal motivo se convierten en autoridades fiscales -- para la realización de sus atribuciones.

En tal postura, se halla el Instituto Mexicano del Seguro Social, por expresa designación del artículo 268 de la Ley del Seguro Social, estando dentro de sus atribuciones la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación correspondientes como aportes, intereses moratorios y capitales constitutivos.

En análoga situación se ubica la Junta Técnica Calificadora de Alcoholes, atentos al artículo 80 de la Ley de Impuestos a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

Asimismo, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, creado por la Ley del Instituto del mismo nombre, alcanza el -- rango de organismo fiscal autónomo, de servicio social con -- personalidad jurídica y patrimonio propio. Está facultado en -- caso de incumplimiento, para determinar el importe de las -- aportaciones patrimoniales y las bases para su liquidación y -- cobro. También cuenta con facultades para determinar los créditos fiscales, los cuales de no ser cubiertos podrán ser cobrados por medio del procedimiento de ejecución, por la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, conforme a las normas del Código Fiscal de la Federación.

EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA

Una vez hecho el estudio del sujeto activo de la relación tributaria (autoridad competente para dictar actos administrativos en materia fiscal), corresponde ahora el estudio del ente, que al ubicarse en la hipótesis del hecho generador de la obligación, adquiere el carácter de sujeto pasivo.

Como ha quedado expuesto, el Estado necesita de ciertos bienes de naturaleza económica para poder subsistir y con ello cumplir con su encargo de gobernar. Diversos son los ingresos que hacen posible la obtención de esos medios; esos ingresos son los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos.

Por el momento es relevante el estudio de los primeros, es decir, de los impuestos, porque al hablar de éstos, nos referimos al sujeto pasivo y si habláramos de los ingresos del Estado en general, sería hablar de responsables fiscales, lo cual rebasaría el objeto del presente trabajo, pues el responsable fiscal, es toda persona física o moral, o entidad con personalidad o sin ella, a la cual la ley le señala una obligación. Esas obligaciones, la ley las impone a los responsables fiscales y son muy variadas; así podría tratarse del deber de pagar los impuestos, de cooperar con el fisco, para determinar prestaciones a cargo de terceros, de retener y enterar un impuesto, de exhibir ciertos documentos, de permitir inspecciones, etc. El sujeto pasivo es el responsable fiscal -

por haber realizado el hecho generador del crédito fiscal, o se coloca en la circunstancia prevista como tal por la ley. -- Esto es, el sujeto pasivo tiene la obligación de pagar el impuesto.

Naturalmente, cuando decimos pagar los impuestos, constituye una obligación ineludible y nos referimos a una obligación no de todas las personas, sino de quienes se coloquen en la situación generadora de la aplicación de la norma jurídica en la cual se establezcan estas prestaciones. Ya sabemos, las leyes se dictan de manera abstracta, para ser aplicadas en los casos concretos, previstos por las mismas; las leyes fiscales no son excepcionales en tal sentido, por eso su aplicación está sujeta a la realización del hecho generador del crédito fiscal.

Sujeto pasivo será entonces, toda entidad, la cual en virtud de realizar un hecho generador del crédito fiscal, tiene la obligación de pagar el impuesto.

Tres son los criterios para determinar --según muestra -- ley-- quiénes son los sujetos pasivo del impuesto (18):

- 1.- El domicilio del contribuyente posible;
- 2.- La nacionalidad de dicho posible contribuyente;
- 3.- La ubicación de la fuente.

De acuerdo con el primer criterio, serán sujetos pasivos del impuesto todas las personas radicadas o domiciliadas dentro del territorio nacional, sin interesar su nacionalidad o --

(18) Cfr. Gregorio Rodríguez Neja. Estudio de los Impuestos. Pág. 40-41.

el lugar donde perciban sus ingresos, o se localice la fuente de ellos.

Del segundo criterio se desprende, serán sujetos del impuesto todos los mexicanos, cualquiera que sea su domicilio o el lugar donde se ubique la fuente de sus ingresos.

De acuerdo con el tercero, serán todos aquellos cuya fuente de ingresos se localice dentro del territorio nacional y obtengan en el mismo sus percepciones.

Cabe hacer la diferenciación entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del mismo, lo cual nos lleva a las siguientes conclusiones (19):

1a.- La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

2a.- No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3a.- Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.

4a.- Puede darse el caso en el cual la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.

El sujeto pasivo, objeto de nuestro estudio en el presente capítulo, puede tener dos clases de obligaciones; las prin-

(19) Cfr. Ernesto Flores Zavalá. Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 56.

-cipales y las secundarias (20).

Las obligaciones principales pueden reducirse a una y es la de pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a) De hacer; por ejemplo; presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

b) De no hacer; por ejemplo; no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley - sin estar acompañados de la documentación con la cual se demuestre el pago de impuestos; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos fiscales, etc.

c) De tolerar; por ejemplo; permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc. propiedad del causante.

La Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar un juicio determinado dijo: "las disposiciones contenidas en las leyes de materia fiscal imponen cargas de carácter tributario, aún cuando impliquen fundamentalmente la obliga-

(20) Cfr. Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 58-59.

-ción de verificar el pago correspondiente a los sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que el Estado establece, con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares" (21).

Las obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de la obligación principal, pero al desaparecer ésta, como sucede cuando un comerciante deja de serlo, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen (22).

Los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias y pueden ser de las tres clases mencionadas anteriormente y, como consecuencia, los terceros afectados por estas obligaciones pueden ser:

a) Los particulares; pueden estar obligados a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección.

b) Los notarios, jueces actuando por receptoría, encargados de los registros públicos y en general los funcionarios encargados de llevar la fe pública.

c) Los funcionarios y empleados de la Federación, de los Estados y de los Municipios, o encargados de los servicios --

(21) Revista del Tribunal Fiscal, No. 85 y 86. Pág. 71.

(22) Ofr. Revista del Tribunal Fiscal. No. 37 a 48. Pág. 45.

públicos y órganos de las mismas entidades (23).

Para determinar los sujetos pasivos de la relación tributaria, recurrimos al Código Fiscal de la Federación y encontramos:

En su artículo 13 contempla:

a) Personas físicas;

b) Personas morales privadas, ejemplo: sociedades mercantiles ;

c) Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, ejemplo: PEMEX;

d) La Federación, los Estados y los Municipios;

Respecto de este inciso, para saber cuándo o cómo pueden ser sujetos pasivos de la relación tributaria las entidades — públicas citadas, es preciso tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado. Sobre esta cuestión se han formulado cuatro tesis; la cual sostiene la doble personalidad, una de derecho público y otra de derecho privado; la relativa a sostener una sola personalidad pero con dos aspectos; la cual afirma, sólo tiene — una personalidad de derecho privado; y, aquella en la cual se sostiene, no ser necesario el concepto de personalidad del Estado (24).

e) Las agrupaciones carentes de personalidad jurídica y — sin embargo, constitutivas de una unidad económica diversa de

(23) Cfr. Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 60 y 61.

(24) Cfr. Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 02.

la de sus miembros.

En su artículo 16 el propio Código señalar

a) Las naciones extranjeras cuando en ellas se grave al - Estado Mexicano (se observan las reglas de la reciprosidad).

Para ser sujeto pasivo no hace falta capacidad jurídica - especial, será suficiente ser una entidad cuya conducta coin- cida con el hecho generador. Distinta es la condición o capa- cidad necesaria para intervenir en el procedimiento tributa- rio, pues entonces es indispensable tener capacidad de ejerci- cio; ésto es, ser mayor de edad y no estar impedido natural o legalmente para actuar (25).

Existen diversas tesis sobre la capacidad jurídica del - sujeto pasivo:

a) La primera establece, para juzgar la capacidad del su- jeto, deben aplicarse las normas de derecho privado.

b) La segunda considera, debe estar sometida a normas es- peciales de derecho tributario.

c) La tercera sostiene, la capacidad es uno de los "con- ceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados - y formulados en el derecho privado no pierden la posibilidad de ser aplicados utilmente en todo el campo del derecho" (25).

(25) Cfr. Gregorio Rodríguez Mejía. Ob. Cit. Pág. 39.

(26) Flores Zavalá. Ob. Cit. Pág. 70.

LA EXENCION DE IMPUESTOS.

De la necesidad de toda agrupación humana, de una autoridad que la armonice y ordene, de un poder gobernante, se desprende como consecuencia lógica, la contribución al sostenimiento de ese poder, de esa autoridad, quien con la reunión de otros elementos constituye el Estado. Esa contribución no sólo consiste en obediencia y sujeción, sino tiene un aspecto económico, el deber de tributar y obliga a todos los miembros de la sociedad.

El Estado posee una diversidad de medios para subvenir sus necesidades económicas, pero ninguno tan adecuado y eficiente como el impuesto, el cual actualmente es el recurso más común y adaptable a las complejas existencias de la tributación moderna. Al impuesto están obligados todos aquellos a quienes afecta el deber de tributar, y precisamente su pago es uno de los modos de cumplir con éste, pero tal deber no es absoluto, sino admite excepciones, la facultad del Estado a la imposición tributaria, como toda facultad no es ilimitada, las imposiciones injustas coartan la libertad humana. Por eso Montesquieu escribía "para determinar las rentas públicas había de tenerse en cuenta las necesidades del Estado y la de los ciudadanos, no exigiendo de ellos el sacrificio de sus necesidades reales para cubrir las meramente imaginarias del Estado" (27). Así, pues, tal soberanía financiera tiene cuando menos estas tres restricciones fundamentales; Primera.- De aspecto jurídico constituido por la Carta Magna, las demás leyes fis-

(27) Del Espíritu de las Leyes. Tomo I. Capítulo I.

-cales generales y especiales y, como afirma León Duguit, "un derecho superior (derecho natural) que liga la voluntad del legislador" (28); Segunda.- Una limitación económica traducida en la capacidad tributaria de los gobernados y su condición financiera; y, Tercera.- La de carácter ético político, y aunque reúne en sí algunos elementos de las otras dos, se distingue de ellas en cuanto exige una justificación a la actividad financiera estatal y la reduce hasta sólo permitir cubrir los gastos públicos necesarios para la realización de los fines del Estado, o para lograr algunos objetivos económicos o sociales de interés público.

El legislador puede considerar varios aspectos para declarar exentos del impuesto ciertos hechos imponibles, como señala Giannini: "dada la delimitación del presupuesto que la ley señala como normal, quedarían sometidos a aquél"(29). A tales excepciones podemos denominarlas exenciones objetivas, las cuales para Jarach son: "hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición"(30).

Dentro de las exenciones objetivas, podemos clasificar las siguientes:

a) Las establecidas porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan por debajo de un determinado límite, evi-

(28) *Traité de Droit Constitutionnel*. Tomo IV. Pág. 425.

(29) *Instituciones de Derecho Financiero*. Pág. 263.

(30) *Curso Superior de Derecho Tributario*. Pág. 205.

-dentemente redunda en una insignificante percepción para el fisco o en una carga inútil, por el pequeño rendimiento del tributo.

Un ejemplo de tales excepciones, lo es la utilidad gravable inferior a \$2,000.00 percibida por los causantes del impuesto sobre el ingreso global de las empresas, está exento.

b) Aquellas exenciones en donde se pretende una aplicación más justa del impuesto.

Correspondiente a esa clasificación, está el artículo 10. de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, el cual grava los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes de manera general; pero el artículo 18 del citado ordenamiento establece, no causan el impuesto una serie de ingresos; si no fuera por tal declaración, quedarían comprendidos en el artículo 10., como; ingresos obtenidos de las tortillerías, expendios de masa de maíz, molinos de nixtamal, panaderías y -fabricas de pan, carnicerías, pescaderías, etc.

c) Las exenciones tendientes al desarrollo de ciertas actividades económicas relevantes al interés general.

Por otra parte, a diferencia de las exenciones objetivas, se hallan las exenciones subjetivas, y para Jarach *SSM*, "aquellas en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarán contribuyentes, pero, por su naturaleza especial y atendiendo a fines de diferente índole, como de momento, de favorecimiento, etc., quedan exentos de impuesto" (31).

(31) Ob. Cit. Pág. 46.

Según Giannini, el concepto de exención subjetiva en sentido propio "se da tan sólo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago del impuesto a una persona o a una categoría de personas que conforme a las disposiciones más generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto" (32).

Así pues, exención subjetiva significa según las definiciones trasladadas, una obligación tributaria perfecta en todos sus elementos, no hace frente a un determinado sujeto, — por declaración expresa de la ley. Es decir, surgen en función de las características del sujeto declarado exento, no representan por tanto un privilegio y, como tales no contradicen el principio de la igualdad tributaria.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 16 párrafo segundo declara exentos del pago de impuestos federales, salvo lo dispuesto en leyes especiales, a los Estados, Distrito Federal y Municipios, siempre y cuando su actividad corresponda a funciones de derecho público. Como se aprecia, la exención está condicionada a la realización de una actividad de derecho público.

(32) Ob. Cit. Pág. 41.

En conclusión, el concepto de exención en el Derecho Fiscal Mexicano ha sido empleado en ocasiones de modo equivocado, al utilizarse para eliminar como causantes, bien a personas — físicas, o morales (sujetos pasivos), y no como en realidad — debe ser, como un perdón o privilegio de pago a quien legalmente es sujeto pasivo.

Así, al analizar el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, indica, están exentos de impuestos los Estados extranjeros, contrario a la disposición general establecida en la Constitución en su artículo 31 fracción IV, en el sentido de que nadie está exento de impuestos. La redacción del citado numeral, elimine el carácter de sujeto pasivo de impuestos a los entes señalados, cuando en efecto se trata únicamente de exonerarlos del pago de impuestos.

C A P I T U L O I I I

- a) SANCIONES COMO CONSECUENCIA DE LOS DELITOS -
FISCALES**
- b) FUNCION PERSECUTORIA EN LOS DELITOS FISCALES**
- c) DENUNCIA DE HECHOS**
- d) DECLARATORIA DE PERJUICIOS**
- e) LA QUEBLLA.**

SANCIÓNES COMO CONSECUENCIA DE LOS
DELITOS FISCALES.

El Derecho Fiscal Mexicano encuentra su fundamento legal en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, de donde se deriva la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa según — dispongan las leyes. Así pues, la base jurídica para tributar, reside en la necesidad de los mexicanos de sufragar los gastos públicos.

Entendemos por gasto público "Toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entes en los términos previstos en el presupuesto" (1). Así, podemos adherirnos a la definición de Bielsa acerca del Derecho Fiscal, siendo, "el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público — que regulan la actividad jurídica del fisco" (2). En síntesis, el Derecho Fiscal es aquel que regula la actividad recaudadora del Estado mediante el fisco, o sea, el conjunto de normas — disciplinarias de los medios utilizados por el Estado, para obtener los recursos necesarios para los gastos ocasionados en la prestación de los servicios públicos.

Las normas y principios del Derecho Público constitutivos del Derecho Fiscal, establecen los derechos y obligaciones —

(1) Emilio Margain. Apuntes de Legislación Fiscal. 1960.

(2) Compendio de Derecho Público. Tomo III.

tante del Estado como de los particulares y entre ambos. Generalmente tales normas de derecho público fincan deberes a cargo de los gobernados, cuyo cumplimiento es indispensable se realice con regularidad y puntualidad necesaria, pues de ello depende la obtención de los recursos suficientes para la satisfacción de los servicios públicos encomendados al Estado. Consecuentemente, para que el Estado cumpla con su función de prestar servicios de índole pública, es indispensable el cabal cumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares, surgidas de las relaciones jurídico-tributarias; el cumplimiento de tales obligaciones no puede quedar al arbitrio de los particulares, sino debe asegurarse su cumplimiento en forma muy particular, de allí el nacimiento de las sanciones fiscales.

En el Derecho Tributario Mexicano, el Código Fiscal de la Federación contiene los medios idóneos para la exigibilidad oportuna y precisa de las obligaciones tributarias a cargo de los particulares. En efecto, en el Título Segundo, Capítulo III y IV, se refiere el primero a las infracciones y sanciones y el segundo a los delitos fiscales.

Trasplantando el concepto general de transgresión del Derecho Penal al campo del Derecho Fiscal, puede afirmarse "la infracción viene a ser todo acto u omisión de un particular que traiga como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que prohíbe" (3).

(3) Guillermo López Velarde. Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo. Pág. 258.

El objetivo del Estado al establecer sanciones, consiste en lograr el cumplimiento regular de las obligaciones fiscales, a fin de asegurar la eficiencia y consistencia de los servicios públicos o necesidades sociales a su cargo.

En el artículo 35 del Código Fiscal, se establece, un acto realizado por un particular, cuya consecuencia sea el incumplimiento de sus deberes tributarios, transgrediendo una ley fiscal, puede traer aparejada la aplicación tanto de una sanción administrativa, como la de índole penal propiamente dicha. Por tanto, se distinguen dos clases de sanciones, las meramente administrativas y las de carácter penal; siendo las primeras aquellas impuestas por los órganos administrativos directamente. En opinión de Zanobini "son aquellas que substancialmente son penas, en cuanto que implican una disminución de los bienes del individuo, pero no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la administración" (4).

En cambio, se entiende por sanciones penales aquellas aplicadas por los tribunales de la Federación, por la comisión de delitos fiscales.

De lo expuesto podemos afirmar, la necesidad de proteger a la hacienda pública, así como la del Estado de obligar a los causantes al debido y puntual cumplimiento de sus obligaciones tributarias, justifica el surgimiento del llamado Derecho Fiscal Penal, en tal aspecto viene a ser el tutelar para la ob-

(4) Citado por Margarita Lomeli Cerezo. El Poder Sancionador de la Administración Pública. Pág. 65.

-tención de los medios económicos mediante los cuales el Estado puede sufragar los gastos de la prestación de los servicios públicos.

El autor argentino Egidio C. Trevisán se produce de la siguiente manera: "La falta de cumplimiento de las disposiciones contenidas en las leyes impositivas, implica incurrir en sanciones legales, las que son materia del llamado Derecho Fiscal.

Tales infracciones pueden revestir una mayor o menor gravedad. Cuando el que contraría la ley se ha limitado a prescindir de determinados requisitos o formalidades legales, pero sin haber causado un perjuicio inmediato al fisco, ni haber tenido el propósito de causarlo, la falta es de menor gravedad, y se denomina contravención.

Cuando por el contrario, una persona o entidad, mediante un acto o por omisión causa un perjuicio al fisco, es decir, causa una disminución de la renta; o simplemente cuando ese perjuicio fiscal pudiera haber ocurrido en caso de pasar inadvertida la infracción, está, que reviste mayor gravedad que en el caso anterior, se llama defraudación o fraude" (5).

Varias teorías han surgido con el fin de fundamentar las funciones fiscales; se inspiran casi todas en argumentos a favor de una justicia punitiva y de justicia indemnizante (6).

(5) Legislación Fiscal y Elementos de Derecho Administrativo. Pág. 153-154.

(6) Cfr. Camilo Rosier. Las Sanciones Contra el Fraude Fiscal. Págs. 5-6.

Nos referiremos a las más importantes:

a) La teoría basada en el orden público, en la necesidad de convivencia social, consiste en reprimir la actitud indebida de eludir el cumplimiento de tributar.

b) La teoría inclinada a ver en la sanción fiscal una advertencia colectiva dirigida a los contribuyentes fraudulentos.

c) Otra capta a la sanción fiscal como un instrumento de conversión, expiación y corrección individual, y sólo se lleva a cabo en los países donde la conciencia fiscal se encuentra en un estado notable de adelanto, a tal grado que los contribuyentes sienten reverencia respecto a la obligación impositiva.

d) La tendencia a considerar a la sanción tributaria como una reparación civil financiera de un mal anterior, teniendo en cuenta la reparación del perjuicio sufrido por el fisco, quien no ha recobrado el monto íntegro de su crédito contra los contribuyentes infractores y aún contra otros sobre quienes crece la carga aludida por los deudores poco concientes en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

En nuestro concepto la sanción fiscal constituye un medio coactivo facilitador de la función recaudadora del fisco; dado el carácter afflictivo de la misma, radica en el hecho de que el contribuyente responda al cumplimiento de las leyes impositivas, pues se siente obligado por las penas a no violar el interés fiscal. Aunque debemos admitir, la sanción fiscal no debe ser el único medio por el cual el Estado se allegue los recursos financieros necesarios, al constreñir al contribuyen-

-te al oportuno y preciso cumplimiento de su deber (fiscal), - sino debe concurrir a otros aspectos como lo son el establecimiento del monto del crédito fiscal (equidad), así como la -- exacta y honesta aplicación del producto de los impuestos a -- las reales e ingentes necesidades públicas, consecuentemente -- derivaría en una plena confianza en el contribuyente y una -- obligación de índole moral, para cumplir cabalmente con sus -- obligaciones fiscales.

En tal sentido, el Derecho Fiscal Penal viene a ser un -- derecho penal especial, encargado de sancionar las violaciones a las leyes fiscales previamente determinadas por el Estado-- como delitos.

Del estudio particular de las normas del Derecho Penal -- Fiscal, hallamos como gran parte de los tipos se encuentran -- dispersos en diversos ordenamientos, escritos con cierta va-- guedad e imprecisión, debido principalmente a la poca impor-- tancia técnica y doctrinal dada a la materia, la cual ha per-- manecido por mucho tiempo inexplorada.

Asimismo, y debido a la finalidad del Derecho Penal Fis-- cal, éste tiende a adoptar un carácter represivo e inmediato, en el cual juega papel preponderante la actuación elástica -- permitida a la autoridad administrativa y restringida a la au-- toridad judicial. Habida cuenta de que para la aplicación de -- una sanción administrativa y/o judicial por la violación de -- una ley fiscal, indefectiblemente, la autoridad administrativa necesita seguir el procedimiento respectivo al campo de acción de la administración pública.

Finalmente señalamos, las sanciones aplicables por la autoridad judicial en la comisión de delitos fiscales serán únicamente las relativas a la privación de la libertad, siendo la autoridad administrativa, quien conforme a las leyes correspondientes hará efectivos los impuestos eludidos e impondrán las sanciones administrativas procedentes (artículo 44 del Código Fiscal de la Federación).

**FUNCIÓN PERSECUTORIA EN LOS
DELITOS FISCALES.**

Antes de iniciar el estudio de los medios previos a la acción penal, ante el surgimiento de un delito fiscal, es necesario precisar la diferencia existente entre la fase persecutoria —strictu sensu— y la fase acusatoria de la acción procesal penal, por ser momentos diversos de la acción procesal penal. Al considerar a la acción procesal una exitativa hacia el órgano jurisdiccional para la aplicación de la ley en concreto, es inconcuso la misma se refiere al momento en el cual la acción alcanza su máxima expresión; ésto es, cuando el Ministerio Público Federal formula conclusiones. “si, el juzgador deberá resolver atendiendo a la exitativa formulada por la Representación Social Federal; sin embargo, ésta no será de índole general, no implica una mera provocación de movimiento de parte del órgano jurisdiccional, sino constituye un señalamiento de movimiento, dirección y dinamismo, con objeto de resolver en relación a una determinada consecuencia jurídica. En conclusión, la acción procesal penal en materia fiscal federal, se inicia con la consignación; ello significa, se desarrolla en la fase persecutoria y encuentra su plena precisión en la fase acusatoria.

Ahora bien, el procedimiento penal federal, la doctrina, así como el Código Federal de la materia, lo dividen en cuatro periodos; la averiguación previa, la instrucción, el juicio y la ejecución. La averiguación previa es la primera fase del procedimiento penal federal y se desarrolla ante el Minis-

-terio Público con autoridad dependiente del Poder Ejecutivo, realiza una serie de investigaciones y diligencias, desembo--cando en el ejercicio de la acción penal, dando origen poste--riormente al surgimiento del auto de formal prisión y conclu--yendo en su caso con una sentencia firme.

Para iniciar la averiguación previa, es necesario se sa--tisfagan los requisitos de procedibilidad, como condiciones y supuestos imprescindibles a cumplir para iniciar jurídicamen--te el procedimiento penal.

La instrucción tiene lugar cuando el Ministerio Público Federal, consigna sus actuaciones a la autoridad jurisdiccio--nal. Es como indica Guillermo Colín Sánchez, "la etapa proce--dimental en donde se llevarán a cabo actos procesales encami--nados a la comprobación de los elementos del delito y el conoci--miento de la responsabilidad o inocencia del supuesto sujeto activo; el órgano jurisdiccional, a través de la prueba cono--cerá la verdad histórica y la personalidad del procesado, para estar en aptitud de conocer oportunamente la situación jurídi--ca planteada" (7).

El período de instrucción implica el conocimiento de los hechos por el juzgador, no obstante, éste adopte medidas ini--ciales propias, para investigar y esclarecer lo que a su jui--cio no se halle lo suficientemente diáfano para influir su --ánimo y emitir una sentencia pegada a derecho. Esta etapa co--mienza cuando el juzgador ordena la radicación del juicio, una vez ejercitada la acción penal, dando lugar a la apertura del-

(7) Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Pág. 264.

proceso con los actos característicos, como son los acusatorios, de defensa y decisorios.

Con el auto de radicación se pretende explicar e indicar cómo el juzgador ostenta y está revestido de facultad, obligación y poder de decir el derecho en las cuestiones sometidas a su juicio, en relación con el asunto respecto del cual ha emitido dicho auto; éste, además tiene como efectos el de vincular a las partes y a los terceros a un órgano jurisdiccional y abre el período de preparación del proceso, éste último tras aparejada la declaración preparatoria y el auto de formal prisión, emitidos ambos dentro de los plazos constitucionales.

Otros actos relevantes son: la orden de aprehensión como mandato del juzgador por medio del cual se priva de la libertad, procesalmente hablando, a una persona, con el fin de quedar sujeto a un proceso determinado, como presunto responsable de haber cometido algún delito. Colín Sánchez señala: "desde el punto de vista procesal es el acto jurisdiccional legalmente fundado que ordena la privación de la libertad de una persona por un tiempo determinado" (8).

Conforme a la Constitución Política y al Código de Procedimientos Penales Federal, dicho acto de demandar de un órgano jurisdiccional, en tanto exista el antecedente de una acusación, querrela o denuncia, por hechos sancionados con pena corporal, así como estar apoyada por declaración de persona

(8) Ob. Cit. Pág. 267.

digna de fe y bajo protesta, debe ser solicitado por el Ministerio Público Federal. Así, el juez puede librar órdenes de — aprehensión en forma oficiosa.

La declaración preparatoria como acto procedimental, también halla su fundamento en la Constitución Política en su artículo 20 fracción III, donde se hace referencia a la situación en la cual al sujeto se le debe tomar su declaración dentro de las cuarenta y ocho horas de haber sido puesto a disposición del juzgador; debe efectuarse en audiencia pública, en la cual se le dará a conocer el nombre de su acusador; en los delitos fiscales lo será la Secretaría de Hacienda y Crédito — Público, así como la causa de la acusación. Asimismo, en la — audiencia, el juez instructor le dará a conocer sus derechos.

El auto de formal prisión o como lo denomina la doctrina española, auto de procesamiento, ha sido definido como la resolución pronunciada por el juez para resolver la situación — jurídica del procesado al vencerse el término marcado por la — Constitución de las setenta y dos horas, por estar comprobados los elementos del cuerpo del delito —con pena corporal—, y — los datos suficientes para presumir la responsabilidad; cuando no esté probada en favor del inculcado una causa de justificación, o se extinga la acción penal, para así determinar el delito o los delitos por los cuales ha de seguirse el proceso. — Esta figura jurídica observa elementos de fondo y forma. Por — cuanto a los primeros, conforme a la Constitución, estriban en la comprobación del cuerpo del delito y la presunta responsabilidad del inculcado; en cuanto a los segundos, serán la fe—

-cha y hora de su emisión, la denominación del delito o delitos imputados por el Ministerio Público Federal, respecto de los cuales deberá seguirse el proceso y comprobación de sus elementos, los datos de la averiguación para comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad; con el auto de formal prisión se inicia la segunda fase del período de instrucción, ésto es, la etapa preparatoria.

El período de prueba puede ser considerado como el conjunto de actos procesales, encaminados a llevar a cabo la demostración de la existencia o no de un hecho. La actividad probatoria la realizan las partes en el procedimiento penal federal por delitos fiscales, como lo son el Ministerio Público Federal, quien tratará de fundar su acusación y probar la culpabilidad del sujeto y la defensa, pretenderá demostrar la inculpabilidad de su defensor.

En el fuero federal, una vez dictado el auto de formal prisión, se inicia el procedimiento normal u ordinario, la segunda parte del mismo consta de dos fases, siendo la primera de averiguación, la cual va de dicho auto al de declaración de agotada aquella y manda poner el proceso a la vista de las partes, para promover las pruebas; y la segunda, corre desde esta última resolución hasta el auto de cierre de instrucción.

El auto con el cual se declara cerrada la instrucción, es de naturaleza oficiosa, cuando hubieren sido renunciados los plazos de ley, para promover pruebas, transcurriendo los meses o una vez desahogadas las pruebas respectivas, se declarará cerrada la instrucción, señalando el comienzo del juicio, a

la vez, se transforma la acción penal de persecutoria en acusatoria.

Asimismo, con este acto se limita la posibilidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los delitos fiscales, para solicitar el sobreseimiento del proceso.

Las conclusiones son actos procedimentales llevados a cabo por el Ministerio Público y la defensa en ese orden, con la finalidad de señalar los elementos en relación a los cuales se fundará la cuestión relativa en audiencia final, en unos casos; o bien, el Ministerio Público fije su solicitud de sobreseimiento, previa petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, derivando indefectiblemente en la libertad absoluta del procesado.

El juicio constituye la etapa tercera del procedimiento penal federal, mediante el cual el Representante Social Federal precisa su acusación y el acusado su defensa, dando lugar al tribunal de valorar las pruebas y pronunciar sentencia firme.

El juicio resulta la actividad lógico-jurídica desempeñada por el juzgador para emitir su declaración de voluntad sobre el objeto del proceso. Es el procedimiento encaminado al logro de la sentencia de fondo en relación al objeto principal.

Una vez hechas las consideraciones anteriores en torno a las fases del procedimiento penal federal, estamos en aptitud de iniciar el estudio de los medios preparatorios del procedimiento penal fiscal.

Los medios preparatorios o requisitos de procedibilidad — como los denomina Rivera Silva (9), son aquellos necesarios — para la iniciación del procedimiento. Debe distinguirse de los requisitos prejudiciales, los cuales son indispensables para — el nacimiento de la acción penal procesal; así como de los — obstáculos procesales, y son aquellos fijados por la ley, má~~—~~mos que impiden la continuación de la secuela iniciada por un tribunal.

Habiéndose definido los medios preparatorios, los presu~~—~~puestos procesales y los obstáculos procesales, pasaremos al — estudio de los requisitos de procedibilidad, como son la que~~—~~rella y la denuncia —para algunos autores—. Por otra parte, — incluiremos dentro de los requisitos de procedibilidad fiscal a la declaración de perjuicios, con reserva de situarla en una figura jurídica distinta, como pueden serlo los obstáculos — procesales o los requisitos prejudiciales.

(9) El Procedimiento Penal. Pág. 100.

DENUNCIA DE HECHOS.

En concepto de Miguel Fenech, la denuncia es "el acto — procesal consistente en una declaración de conocimiento emitida por una persona determinada, en virtud de la cual propone al titular del órgano jurisdiccional, la noticia de un hecho que reviste los caracteres de delito o faltas" (10).

El anterior concepto resulta aplicable al Derecho Español, en el cual la denuncia de hechos debe formularse ante el órgano jurisdiccional competente; sin embargo, en el Derecho Mexicano, tal denuncia necesariamente debe plantearse por la autoridad administrativa ante el Ministerio Público Federal.

Por ello, concordamos con lo escrito por Rivera Silva, — quien al respecto indica "la denuncia es la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora, con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos"(11).

La denuncia ha sido considerada por algunos autores como un medio de información o requisito de procedibilidad. Guillermo Colín Sánchez opina como medio informativo es "utilizada para hacer del conocimiento del Ministerio Público lo que — sabe acerca del delito, y se sea que el propio portador de la — noticia haya sido afectado; o bien, que el ofendido sea un — tercero" (12).

(10) Derecho Procesal Penal. Pág. 529.

(11) Ob. Cit. Pág. 110.

(12) Ob. Cit. Pág. 236.

La denuncia ha sido clasificada en pública y privada. La denuncia pública tiene por objeto hacer del conocimiento de la autoridad competente los hechos con caracteres de delitos, cuya persecución ha de realizarse en un proceso, el cual debe formularse en atención a una pretensión punitiva pública, esto es, de los llamados de oficio.

Dentro de la denuncia pública podemos distinguir dos especies, según se trate de una denuncia oficial o capitular. Por denuncia pública oficial entendemos la llevada a cabo por las autoridades administrativas cuando conocen de un ilícito - cuya persecución es de oficio, por motivo del desempeño de sus funciones de inspección y vigilancia, como las autoridades correspondientes a la Procuraduría Fiscal, Dirección General de Aduanas, etc.

Denuncia pública particular, como su nombre lo indica, es la realizada por los particulares, en presencia de la perpetración de uno o varios delitos de los referidos como de oficio.

De acuerdo con la clasificación expuesta, y para los efectos de la presente investigación, resalta la importancia de la denuncia pública oficial, la cual como decimos, consiste en hacer del conocimiento de la autoridad del Ministerio Público Federal, por otra autoridad administrativa, ciertos hechos delictuosos, a fin de integrar la averiguación correspondiente y en su momento pueda dictarse una resolución de fondo aplicando las sanciones debidas.

En el artículo 43 fracción IV del Código Fiscal en vigor, se precisa, para proceder penalmente por los delitos fiscales de contrabando, tenencia ilegal de mercancía de tráfico internacional prohibido y otros no previstos en sus fracciones anteriores, bastará la denuncia de hechos al Ministerio Público Federal.

Conforme a las ideas anotadas, estimamos, la denuncia indicada, puede ser presentada por cualquier autoridad, pues el contrabando de mercancía de tráfico internacional prohibido es un delito de los considerados perseguibles de oficio, no media pues, querrela necesaria y no existe la posibilidad de sobreseimiento del proceso por perdón del ofendido (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Asimismo, el delito mencionado podrá ser denunciado por cualquier particular con conocimiento de él.

Dentro de lo establecido por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para delimitar la serie de funciones a realizar por la Procuraduría Fiscal de la Federación, está la de denunciar los hechos delictuosos en materia fiscal, al Ministerio Público Federal (artículo 9), función encomendada a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, donde existe una unidad jurídica encargada de elaborar las denuncias por los delitos contenidos en el artículo 43 fracción IV del Código Fiscal.

DECLARATORIA DE PERJUICIOS

Dentro del Derecho Procesal Penal, podemos enmarcar a la declaratoria de perjuicios, la cual definimos como la manifestación hecha por el fisco de un menoscabo sufrido en su patrimonio por una conducta constitutiva de delito.

Asimismo, por perjuicio entendemos, en función de la legislación civil, "la privación de cualquier ganancia lícita — que debiera obtenerse por el cumplimiento de las obligaciones mismas" —artículo 2108 del Código Civil—.

Si trasladamos este concepto a la materia fiscal, podemos concluir, perjuicio fiscal es la privación de cualquier ganancia lícita, como lo son los ingresos por concepto de impuesto, los cuales cuando se evaden en el pago, crean el perjuicio, — pues el Estado debiera haber obtenido este provecho, a no ser por la perpetración de algún ilícito tributario.

La declaratoria de perjuicio presenta un serio problema — de ubicación respecto a su naturaleza jurídica, para algunos — es un requisito de procedibilidad y para otros es un obstáculo procesal.

Es la declaratoria un instituto procesal fiscal, habida — cuenta de que en tal materia se manifiesta. Para su estudio — nos remontamos a su origen en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal y posteriormente el Código Fiscal de la Federación del año de 1965.

Con relación al Código Fiscal derogado, hacía mención en su artículo 264: "para proceder criminalmente por los delitos

previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o puede sufrir perjuicio".

En la Exposición de Motivos de la citada Ley, se señalaba respecto del precepto mencionado, su contenido se establecía sin perjuicio ni menoscabo de la función persecutoria otorgada por la ley al Ministerio Público; sin embargo, venía a ser un obstáculo procesal, pues para el buen desarrollo de la acción penal, era indispensable la declaración previa de la Secretaría de Hacienda, del menoscabo sufrido por el fisco. Esta declaratoria estaba regida por el principio de legalidad, atento al cual se demostraba lo anterior.

El Derecho Procesal Penal enuncia los requisitos de procedibilidad como aquellos necesarios para iniciar el procedimiento penal. Por otra parte, no debemos perder de vista la diferencia existente entre procedimiento y proceso, pues aquél está constituido por el conjunto de actividades, regidas por normas previamente establecidas, tienen por objeto determinar aquellos hechos calificados como delitos y, en su caso, aplicar la sanción correspondiente; en tanto proceso, es una parte del procedimiento, y desde las actividades ya referidas, o sea, las desarrolladas por quien actúa desde el auto de formal prisión. Además, el procedimiento se inicia con la denuncia o querrela y termina con la sentencia de fondo dictada por el juez; por tanto, es más amplio el procedimiento. Mientras los obstáculos procesales, constituyen óbices al desarrollo normal de la actividad procesal, es decir, impiden o entorpecen la continuación del procedimiento ya iniciado.

Así pues, podemos adherirnos al criterio del artículo 264 del Código Fiscal de 38 (derogado), el cual establece un obstáculo procesal.

Consideramos relevante destacar los puntos de vista de la doctrina procesal con la institución de la declaratoria de perjuicio, tal como se encuentra establecida actualmente.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 43 párrafo segundo, señala: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este capítulo será necesario: I.- Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o puede sufrir perjuicio". Se previene la exigencia de este requisito para proceder penalmente por el delito de contrabando y encubrimiento en materia de contrabando; sin exigirse para el ilícito de defraudación tributaria; así, se establece un requisito de carácter procesal. El problema para la doctrina procesal penal es establecer si su naturaleza es la de un requisito o condición de procedibilidad, de una condición prejudicial o de un obstáculo procesal. Podría pensarse, se trata de un requisito de procedibilidad, dada la redacción del artículo indicado.

Un requisito de procedibilidad es aquél cuya existencia es necesaria para la iniciación del procedimiento.

La declaratoria de perjuicio no es un requisito para la iniciación del procedimiento, pues en realidad constituye un obstáculo procesal, sin el cual no se podrá ejercitar la acción penal.

En cuanto a la titularidad del declarante, no existe duda respecto a la unidad administrativa por la cual está presidida, es decir, será la Procuraduría Fiscal de la Federación, pues se halla contenida dentro de sus atribuciones, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se otorgan específicamente estas funciones a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, constituida por su Unidad Jurídica.

En la práctica, la declaratoria de perjuicio puede revestir dos formas, por telegrama, radiograma o telex, o mediante oficio, según la autoridad solicitante de la declaratoria de perjuicio, se localice en el interior de la República o en la Ciudad de México respectivamente.

Como ha quedado dicho, la declaratoria de perjuicios es indispensable para la cabal y legal persecución de los delitos previstos en el artículo 46 y 50 del Código Fiscal de la Federación, según lo indica el artículo 43 en su fracción II del propio ordenamiento. De aquí la necesidad de referirnos al menos someramente a las conductas delictuosas descritas por esos numerales, así como del procedimiento (juicio administrativo) llevado a cabo por la autoridad administrativa (Secretaría de Hacienda), para determinar la actualización de las mismas y por ende establecer si en efecto tales conductas han menoscabado su patrimonio.

CONTRABANDO.— El Código Fiscal de la Federación vigente, no define propiamente al contrabando, sino se reduce o indica en el artículo 46 las conductas constitutivas de ese ilícito,

estableciendos "Comete el delito de contrabando quien: I.- Introduzca al país o extraiga de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse; II.- Introduzca al país o extraiga de él mercancía cuya importación o exportación esté prohibida por la ley o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto; III.- Introduzca al país vehículos cuya importación 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 perímetros, zonas o puertos libres, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deba cubrir, o si el permiso que legalmente se requiera para internar los vehículos o la mercancía de que se trata, y V.- Introduzca mercancías nacionales o nacionalizadas a puertos libres, omitiendo el pago total o parcial del impuesto de importación que deba cubrir".

La anterior transcripción describe claramente las conductas concretas prohibidas por la legislación a estudio, destacándose una dualidad en cuanto a la actualización del núcleo del tipo, habida cuenta de requerir por una parte, de una acción, al referirse a "introduzca o extraiga" (hacer) y por otra parte, a una omisión (no hacer), cuando se refiere a la evasión del pago de los impuestos preestablecidos para cada caso particular en las leyes fiscales. Asimismo, encontramos coincidencia entre la descripción realizada por el artículo 46 del Código Fiscal y el 570 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, aunque éste utiliza el término "infracción"

en vez del de "delito", como lo consigna el Código Fiscal. Entre las infracciones señaladas por el Código Aduanero, se halla similitud con las indicadas en el Código Fiscal en sus fracciones I, II y IV del artículo 46.

Se deriva consecuentemente un concurso de normas, en nuestro concepto, conforme al principio de supletoriedad consignado en el artículo 10. del Código Fiscal y asimismo, el espíritu penal de aplicación de la norma más benigna, se resolverá en favor del Código Aduanero.

La fracción III del artículo en cuestión, tipifica en forma especial como delito de contrabando, la introducción al país de vehículos cuya importación esté prohibida, con objeto de proteger la industria nacional. A este respecto cabe mencionar cómo la Ley del Registro Federal de Automóviles en su artículo 43 fracción VIII contempla dos supuestos: 1.- Introducir automóviles de zonas o perímetros libres o zona fronteriza al resto del país, sin el permiso correspondiente; 2.- Aprovecharse del error en que incurre el empleado encargado de extender la documentación exigida al internar el vehículo; remitiendo el artículo 44 fracción V de la Ley en comentario, al Código Aduanero para la imposición de las penas resultantes por ese ilícito.

Para la introducción de automotores más allá de las zonas o perímetros libres, o para traspasar la línea fronteriza de veinte kilómetros autorizada y circular libremente en el país, deben ser inscritos en el Registro Federal de Automóviles. Esa inscripción podrá ser definitiva, provisional o temporal.

Por cuanto hace a la fracción V, ésta tipifica como delito el hecho de introducir mercancía nacional a puertos libres nacionales, sin efectuar el pago de impuestos de exportación, en virtud de que los puertos libres se consideran zonas de libre comercio y dicha mercancía se tiene como extraída del país. La Ley de Puertos Libres Mexicanos en su artículo 8 dispone: - "Las mercancías nacionales o nacionalizadas que se introduzcan a los puertos libres, causarán los impuestos de exportación -- correspondientes. La violación de este precepto será considerada conforme lo previene el artículo 138 de la propia Ley como contrabando, sancionándose conforme a lo establecido en el Código Aduanero".

CLASES DE CONTRABANDO.- El articulado del Código Fiscal - al regular el delito de contrabando, preve diversas formas de realización, bien se efectúe dentro del territorio nacional, - por mar o aire, por estar nuestro país limitado geográficamente por fronteras naturales y artificiales, siendo en las primeras donde es más factible la perpetración del ilícito en estudio.

1.- Contrabando Marítimo.- El artículo 48 del Código -- Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos señala: "El tráfico - marítimo puede ser de altura, cabotaje o mixto, y se practicará por los lugares donde exista aduana".

Con relación a lo anterior, debemos citar el artículo 47 del Código Fiscal, el cual se refiere a la presunción del delito de contrabando consumado al disponer: "se presumirá con--

- cuando el delito de contrabando, si se trata de mercancías que causen impuestos aduanales, o cuya importación o exportación esté prohibida, o requiera permiso de la autoridad competente cuando: I.- La introducción al país o la salida de él de las mercancías se efectúe por lugares inhábiles para el tráfico internacional; VI.- Se aprehendan o encuentren mercancías de altura abordo de buques en aguas territoriales sin estar documentadas; 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; VIII.- No se encuentren amparadas con documentación alguna las mercancías extranjeras en tráfico mixto que sean descubiertas abordo; y, 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".

Como se observa, el artículo 47 en sus diversas fracciones viene a contemplar otras situaciones de cómo se comete el delito de contrabando marítimo, estableciendo tres supuestos para estimar consumado el delito de contrabando, siendo:

- a) Cuando se trata de mercancía objeto de impuestos aduanales;
- b) Cuando sean mercancías cuya importación o exportación esté prohibida; y
- c) Cuando sean mercancías cuya exportación o importación requiera permiso de autoridad competente.

La fracción I se refiere a los casos de mercancía ya indicada, cuando entre o salga por lugares distintos a los señalados en los artículos 10. y 50. del Código Aduanero, coincidiendo análogamente con lo dispuesto en el artículo 48 del mismo Código Aduanero, al señalar, el tráfico de altura cabotaje o mixto, deberá realizarse por lugares donde existan aduanas.

La fracción VI contempla el caso relativo a la aprehensión o descubrimiento de mercancías abordo de buques en aguas territoriales, coincidiendo con lo dispuesto en el artículo 17 fracción II de la Ley General de Bienes Nacionales y 27 Constitucional, sin estar documentadas.

La fracción VII preve el caso de objetos destinados al servicio de un buque (rancho o uso económico) y se desembarquen subrepticamente, en tráfico de altura o mixto, o de un buque extranjero en tráfico de cabotaje. Por tráfico mixto, debemos entender aquél cuando simultáneamente se verifica el tráfico de altura y tráfico por mar, de mercancías nacionales o nacionalizadas o la simple navegación entre dos puntos de la costa del país situados en el mismo litoral. Por tráfico de cabotaje se entiende la navegación entre dos puntos de la costa del país en el mismo litoral.

La fracción VIII se contrae a la falta de documentación correspondiente, con relación a mercancías extranjeras en tráfico mixto, descubiertas abordo.

La fracción IX establece presunción de contrabando cuando:

1.- Se trata de mercancías abordo de buques destinados exclusivamente a tráfico de cabotaje y éste no llegue a su destino, salvo el caso de fuerza mayor; y 2.- Cuando ese buque haya tocado puerto extranjero, antes del arribo.

2.- Contrabando Aéreo.- Conforme al artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, se presume consumado el delito de contrabando, si se trata de mercancías gravadas con impuestos aduanales, o cuya importación o exportación esté — prohibida, o requiera permiso de autoridad competente, cuando:

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

De lo anterior se destacan las siguientes situaciones:

a) Cuando una nave aérea aterrice en lugar desprovisto — del carácter de aeropuerto internacional. Para poder determi— nar cuándo un puerto aéreo tiene el rango de internacional, — es precisa la declaratoria de ese carácter, por parte del Po— der Ejecutivo Federal, pues el artículo 165 del Código Aduane— ro determina, las naves destinadas a realizar el tráfico in— ternacional, deben aterrizar y despegar precisamente en aero— puertos declarados internacionales por la autoridad mencionada.

b) Conducción de mercancía extranjera no presentada a al— guna oficina aduanera. En este supuesto, el artículo 177 — del Código Aduanero determina, las naves con destino al inte— rior del país y salgan en tráfico local de perímetros o zonas

libres y de las zonas de vigilancia fronteriza en donde existe vigilancia aduanera, serán revisadas por el personal de la jurisdicción únicamente a su salida, y en los aeropuertos de destino, cuando exista denuncia, principio de pruebas o sospecha de conducir mercancías extranjeras sin haber pagado los impuestos ; o bien se trate de mercancías de importación prohibida.

Asimismo, el artículo 166 del mismo ordenamiento determina el tiempo hábil para el tráfico aéreo internacional y será el fijado por el Reglamento Interior de la Aduana respectiva; los días y las horas para el arribo y salida de naves, los itinerarios aprobados por la Secretaría de Comunicaciones, y una hora antes y dos después de las indicadas por dichos itinerarios. El mismo artículo indica, estas prevenciones no sólo son aplicables para el tráfico aéreo internacional, sino también para el tráfico aéreo interior, para las naves dirigidas a otro lugar del país, partiendo de un perímetro o zona libre, así como que despeguen de lugares situados dentro de las zonas de vigilancia.

Ahora bien, para la entrada y salida de mercancías abordo de naves aéreas, se observarán las siguientes prevenciones:

El artículo 177 del Código Aduanero exige: "el piloto de toda nave aérea que reciba mercancías en el extranjero para transportarlas bajo su cuidado a la República, deberá formular un manifiesto sin certificación consular, para cada aeropuerto internacional a que las mercancías vengán destinadas. Cuando se conduzcan mercancías para su tránsito por territorio nacio-

-nal, deberá el piloto formular manifiesto especial para ellas. Pero si el mismo aeropuerto es un lugar de llegada del extranjero y de salida también para el mismo, no será necesario formular manifiesto por la carga en tránsito".

El artículo 183 del ordenamiento prever "A la salida de mercancías para conducir las al extranjero, deberá formular un manifiesto en cada puerto de embarque. Cuando se conduzcan mercancías que en este tráfico hayan pasado en tránsito por territorio nacional, quedarán amparadas a su salida por el mismo manifiesto especial de entrega".

Finalmente, para la entrada y salida de las naves aéreas, no constituirán operaciones de importación ni de exportación, por cuanto hace a las mismas naves y a su equipo propio e indispensable, los de cocina, comedor, y demás servicios prestados por las empresas a los pasajeros, esas mercancías deberán estar marcadas con el nombre de la compañía propietaria, y si no lo estuvieren, al entrar al país o salir del mismo, se les aplicarán los impuestos correspondientes, según lo dispone el artículo 165 párrafo segundo del Código Aduanero.

3.- Delito Equiparable al Contrabando.- El extraordinario auge en la comisión del contrabando y las dificultades para su represión, una vez introducidas las mercancías extranjeras de manera irregular, trasponiendo las fronteras del país e incorporándose al comercio interior, motivaron la persecución de tenedores y adquirentes de mercancías provenientes de ese tráfico ilegal. No obstante, tales ilicitudes, los imputados ale-

gaban buena fe en la adquisición, siendo necesario probar la anormal procedencia; por ello, las posibilidades de éxito en la lucha contra el contrabando resultaba sumamente difícil.

Es así como en el Código Aduanero por Decreto de 29 de diciembre de 1961, se adicionó esta figura administrativa y después en el Código Fiscal vigente aparece el lo. de abril de 1967, como delito fiscal a cargo de los tenedores de mercancías de procedencia extranjera, con el propósito de comercializarlas o industrializarlas. Este régimen legal es ajeno al regulador del contrabando y su represión.

La demostración de su legal estancia o tenencia en el país, está limitada a determinados documentos, según se desprende del artículo 51 fracción III del Código Fiscal, tendientes a acreditar la precitada legalidad de su estancia en territorio nacional.

A continuación analizaremos brevemente los supuestos del artículo 51 del Código Fiscal, el cual indica: "Se sancionarán con las mismas penas del contrabando las siguientes conductas:"

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

-En la norma anterior se observan diversas acciones constitutivas del tipo delictivo, tales como adquirir, cuyo significado es alcanzar la propiedad o posesión de un bien, ya sea a título oneroso, ya a título gratuito, mediante cambio o donación, enajenar implica la transmisión a otra persona del -

dominio a propiedad de una cosa; uso, es la acción y efecto de usar o servirse de una cosa o bien; personal es el adjetivo, el cual denota lo relativo a una persona, como entidad física o moral susceptible de derechos y obligaciones.

"II.- Tener en su poder por cualquier título mercancía — extranjera que no sea para uso personal".

Respecto a esta fracción, consideramos no tiene razón de ser, pues está incluida en la I.

"III.- Amparar o pretender amparar, con documentación o - factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida".

Esta fracción resulta relevante, pues ha sido objeto de - estudios ordinarios, así por ejemplo, en el Derecho Argentino se alude a ella como defraudación aduanera o como lo refiere - Luis Fernández Doblador: "contrabando documentado o fraudulen- to" (13).

Las formas de realización de los delitos se perfeccionan, llendo del estado violento al refinado y organizado, científico y documentado, ésto es, mediante falsificaciones, altera- ciones en los permisos de importación, declaraciones aduanales y facturas apócrifas; estando ante una delincuencia denominada por la criminología dentro de su estudio tipo del delincuente- fiscal y en especial, el defraudador en materia aduanal, a este respecto menciona Guy Houchon: "desde el punto de vista ti-

(13) Dinámica del Derecho Mexicano. Pág. 109.

-pológico disponemos de datos descriptivos que permiten orientar las investigaciones, así en una nueva tipología de los delincuentes en contra de la propiedad, registra los incomedax-violators entre ciertos contrabandistas. Se trata de un tipo calificado de profesional, que actúa solo. Sus actividades son más convencionales que las de otros delincuentes profesionales y su delincuencia es más sutil. Estando emparentados con la criminalidad de "cuello blanco de Sutherland" (14).

Con lo anterior pretendemos ubicar al defraudador de aduanas en una clasificación criminológica y contemplar tal conducta ilícita como un tipo sui generis de figura criminal.

Este ilícito aduanal se presenta cuando se omiten los requisitos debidos, se suministran falsas declaraciones, se exhiben facturas alteradas, o bien, cuando se ejecutan acciones u omisiones inadvertidas por la autoridad aduanal, produciendo la evasión de impuestos aduanales.

"IV.- Pretenda extraer mercancías del país ocultándolas en cualquier forma".

Esta fracción está descrita ya en los artículos 46 fracciones I y II y en el 47 fracción II del propio Código Fiscal.

v.- Autorizar la internación de vehículos, proporcionar documentos o placas para la circulación, o intervenir para su inscripción en el Registro de Automóviles, cuando la importación del vehículo se hubiera efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente, en su carácter de funcio-

(14) Psicología del Fraude Fiscal. Pág. 29.

-nario o empleado de la Federación, Estado, Distrito Federal o Municipio".

Esta fracción tipifica los siguientes actos; autorización para internar vehículos; expedición de documentos o placas de circulación para esos vehículos; intervención en el Registro de Automóviles cuando se hayan importado sin permiso.

"VI.- Poseer, conducir o usar 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".

En esta norma encontramos la tipificación exclusiva del Código Fiscal, sin figura similar en la Ley del Registro Federal de Automóviles. Según lo establece el artículo 19 del último ordenamiento citado, no se preve excluyente alguna de responsabilidad, como el hecho de tratarse de vehículos anteriores a cinco años atrás a la fecha de la aprehensión o secuestro.

"VII.- Enajenar, adquirir por cualquier título, sin autorización legal, vehículos importados temporalmente".

En tal fracción encontramos cierta incongruencia con la anterior, pues en ésta no se toma en consideración el modelo del vehículo. Las operaciones temporales habrán de referirse, conforme a la Ley del Registro Federal de Automóviles, la cual prohíbe su enajenación a la entrada de vehículos de procedencia extranjera a territorio nacional, para permanecer en el mismo por tiempo limitado, excepto cuando se trate de aeronaves y vehículos en servicio público internacional.

"VIII.- Enajenar o adquirir por cualquier título vehicu-- los importados definitivamente para transitar en zonas o perimetros libres, o provisionalmente para circular en la zona -- fronteriza, si el adquirente no reside en dichas zonas o perimetros".

Aquí, los vehículos autorizados para transitar en zonas o perimetros libres, son los importados definitivamente a esas-- circunscripciones, ésto es, aquellos para los cuales se han -- cubierto los impuestos de importación correspondientes y cum-- plidos los requisitos señalados por las leyes fiscales relati-- vas. El artículo 12 de la Ley del Registro Federal de Vehicu-- los observa lo referente a la inscripción provisional de los vehículos, así como indica, no se podrán enajenar los vehicu-- los importados e inscritos provisionalmente a personas físicas o morales residentes en las zonas fronterizas en forma perma-- nente.

El Juicio Administrativo.- Como se mencionó, previa in-- tervención del Ministerio Público Federal en cuanto al surgi-- miento de una conducta constitutiva del delito de contrabando, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza una serie de actos encaminados en forma general a la determinación de la existencia ya sea de meras infracciones aduanales, o del de-- lito de contrabando propiamente dicho, el cual es el tema a -- estudio. Esos actos se encuentran regulados en el Código Adua-- nero de los Estados Unidos Mexicanos en los artículos 587 y -- siguientes, bajo el rubro de "juicios administrativos".

El procedimiento de investigación para el esclarecimiento de infracciones en materia aduanera, será iniciado por el Jefe de Aduanas, el artículo 578 dice cuando: "a) Se trate de infracciones infraganti; b) Cuando sea dado a conocer en partes oficiales por funcionarios o empleados, los que no necesitan ser ratificados; c) Cuando medie denuncia; d) Cuando el Jefe de Aduanas tenga noticias de que se ha infringido o se pretende infringir el Código Aduanero".

Cuando se trata de una conducta susceptible de adecuarse y catalogarse como delito de contrabando, el procedimiento se instruirá en cuatro ejemplares, de los cuales el original se consignará ante las autoridades judiciales y el duplicado se usará para la revisión, y en caso de resultar involucrado alguno de los funcionarios del ramo, se enviarán dos expedientes a la Dirección General de Aduanas (artículo 594).

Para la instrucción del procedimiento, el expediente se encabezará con el documento en el cual se contiene la acusación de la infracción (delito) y establezca las pretensiones de su existencia. Seguidamente, el Jefe de la Oficina designará al empleado a fungir las veces de Secretario.

Como medida para proteger los intereses del erario federal, el Jefe de la Oficina podrá dictar resoluciones tendientes al resguardo de los bienes en cuestión, incluso el secuestro; pero los interesados pueden obtener la inmediata entrega de la mercancía, previo depósito en efectivo suficiente para cubrir el probable adeudo, siempre y cuando no se trate de mercancía de tránsito prohibido o sujeta a permiso.

Una vez iniciado el procedimiento se tomará declaración - al presunto infractor, así como a los testigos, debiéndose ---
 7, protestar legítimamente. Se les pondrá en careo indicándoles las contradicciones existentes. Asimismo, se practicarán todas las diligencias tendientes a comprobar las circunstancias relacionadas con el caso a exámen.

Se ordenará la clasificación arancelaria y avalúo de las mercancías, y deberá ser notificada a los presuntos infractores. En los casos de contrabando, el presunto infractor puede estar inconforme con la clasificación arancelaria de las mercancías y se podrá inconformar en el acto mismo de la notificación, designando un perito, quien en unión del designado por la autoridad aduanal, dictaminará sobre la procedencia o improcedencia de la clasificación. La recepción y clasificación de las pruebas se ajustará a las normas del Código Federal de --- Procedimientos Penales; todas las diligencias de prueba se -- practicarán por el Jefe de Aduanas, asistido por el Secretario instituido, a excepción de las practicadas fuera de la oficina, para las cuales será suficiente la autorización de este último.

Las promociones del infractor, las hará personalmente o - mediante su legítimo representante; pero en caso de pruebas -- de índole personal como la confesional, sólo podrá aceptarse - la comparecencia del directamente interesado. Las promociones podrán presentarse por escrito o por comparecencia; en el primer caso, la promoción se presentará por cinco ejemplares.

Cuando las autoridades administrativas consideren pertinentemente un cateo, deberá solicitar la orden por conducto del Ni-

-nisterio Público Federal, allegándole los elementos suficientes para su fundamentación. A su vez, el Ministerio Público — consignará al juzgado de su adscripción esa documentación, — ejercitando la acción penal por el delito resultante, pidiendo se lleve a cabo el cateo solicitado, con intervención del personal de aduanas. De esa diligencia se levantará un acta firmada por sus suscriptores, así como por dos testigos nombrados por el interesado y en caso de rehusarse, los nombrará la autoridad aduanal.

Quando el procedimiento afecte a un incapaz o a una persona moral, los requerimientos o notificaciones se harán a su representante legal. Quando el incapaz carezca de representante legal, se le nombrará un tutor especial, por el Jefe de la Oficina Aduanera; cuando se trate de menor de catorce años, se le nombrará persona ligada a él por vínculos de parentesco o afecto, pero de no ser posible, se hará el nombramiento a juicio del funcionario encargado de expedir el nombramiento de la persona a ejercitar la defensa del menor. Quando el menor sea mayor de catorce años, se le oirá su parecer, el cual será tomado en consideración, salvo las razones expuestas por el Jefe de Aduana. Si el incapaz no puede rendir su parecer, el Jefe de Oficina nombrará libremente como tutor a quien satisfaga — las condiciones necesarias. En tanto se nombra al tutor, se suspenderán los términos del procedimiento.

La infracción de contrabando, dará lugar según el caso, a cobrar los impuestos dejados de pagar, a la aplicación administrativa de multas y a la pérdida de las mercancías en favor —

del fisco federal de la siguiente manera: a) Cuando se haya omitido el pago total o parcial de los impuestos, se impondrá una multa igual al duplo de los mismos; b) Cuando no exista permiso de autoridad competente, si las mercancías materia del contrabando no están sujetas al pago de los impuestos aduaneros, quedarán en propiedad del fisco federal y se impondrá multa de mil a tres mil pesos; y, c) Cuando no exista permiso de autoridad competente, si las mercancías materia de contrabando están sujetas al pago de impuestos aduaneros, quedarán en propiedad del fisco federal y se impondrá multa igual al duplo de los impuestos dejados de pagar. Haciendo notar en este caso, el contrabando adquiere el tratamiento de una simple infracción administrativa, sujeta por ende a sanciones de índole meramente administrativa.

A todo procedimiento administrativo, recaerá una resolución dictada y firmada por el Jefe de la Oficina Aduanera.

En los casos de contrabando se asentarán las presunciones establecidas y se ordenará una vez cubiertos los requisitos de ley, se consignen los hechos al Ministerio Público Federal, a efecto de ejercitar la acción penal y el órgano jurisdiccional aplique las sanciones (penas) relativas.

El artículo 576 finca una razonable traba, al constreñir al Jefe de Aduanas a no allegar al Ministerio Público Federal aquellos hechos cuyo monto de impuesto omitido no exceda de quinientos pesos, cuando el responsable pague el importe total de la liquidación del expediente, tan pronto como se le notifique el fallo dictado por la instructora.

La resolución deberá ser dictada en el término de cinco días posteriores a la celebración de la última diligencia del procedimiento. Esta debe contener: a) Mención del lugar y fecha de su pronunciamiento; b) Extracto de los hechos fundamentales en párrafos numerados bajo el rubro de "resultando"; c) Las consideraciones legales de los fundamentos de derecho aplicables a los hechos, bajo el epígrafe de "considerando"; d) Puntos resolutive del fallo, donde se declare si hay o no infracción, responsable o responsables de ella; y, e) En Punto resolutive especial, la liquidación de impuestos, derechos y multas. A este respecto, debemos decir, aún cuando la resolución emitida por el Jefe de la Oficina Aduanal, reviste todos los elementos formales de una sentencia de Tribunal, tal resolución no deja de ser un acto administrativo solamente.

De la resolución recaída, podrá recurrirse ante la Dirección General de Aduanas, mediante la revisión interpuesta dentro de los quince días después de emitida esa resolución. La cual podrá ser de oficio o a petición de parte.

En tal virtud, la Dirección General de Aduanas podrá ordenar la práctica de nuevas diligencias, ampliación, recepción y desahogo de nuevas pruebas. La resolución dictada por esa dependencia, será comunicada a la Oficina que la haya dictado en primera instancia y sólo podrá reformarse la liquidación formulada, en caso de presentar errores aritméticos; o de aplicación en las cuotas de los impuestos, o en el cómputo de las multas.

Toda resolución administrativa, será notificada a los interesados haciéndoselos saber la forma, tiempo y demás requisitos para la interposición del recurso de revisión.

Respecto al procedimiento, podemos concluir, considerando las necesidades de nuestro tiempo, conforme a las cuales la aplicación de la justicia debe ser rápida y expedita, los actos realizados por las autoridades administrativas dependientes de la Secretaría de Hacienda, resultan un tanto inoperantes, pues retrasan la resolución de los problemas derivados de una posible comisión de infracciones o delitos aduanales.

LA QUERRELLA

Las instituciones actuales del derecho general no han sido producto de la casualidad, sino por el contrario, han surgido de un origen muy lejano a nuestro derecho y se remontan a las fuentes romanistas, siendo en particular el caso de la querrela. Al efecto, Angel Martínez Pineda indica: "tal vos es de estirpe y limpieza netamente romana y significa queja, lamenta, como lo expresa el Nuevo Diccionario Latino-Español - Etimológico de Raymundo de Miguel" (15).

Miguel Fenoch define a la querrela como, "el acto procesal consistente en una declaración de voluntad dirigida al titular del órgano jurisdiccional. Por la que el sujeto además de poner en conocimiento de un hecho que reviste los caracteres de un delito, solicita la punición de éste, dando inicio al proceso" (16). Respecto de la conceptualización dada por el autor español, diremos, está en desacuerdo con nuestra doctrina, por ser diverso el órgano de conocimiento, pues en nuestro sistema es el Representante Social.

Por su parte, Rivera Silva la expresa como, "la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que persiga al autor del delito" (17).

(15) Estructura y Valoración de la Acción Penal. Pág. 61.

(16) Ob. Cit. Pág. 543.

(17) Ob. Cit. Pág. 119.

Respecto a la naturaleza jurídica de la querrela, han surgido diversas opiniones, considerándola desde : ser un elemento del delito, como condición objetiva de punibilidad o bien como requisito de procedibilidad. Nosotros nos acogemos al criterio conforme al cual se la ubica como requisito de procedibilidad.

En el derecho positivo vigente, encontramos una serie de menciones con relación a la querrela. Por su preminencia, toca señalar a la Constitución Política, la cual en su artículo 16 alude al hecho de la querrela como un requisito sin el cual no se podrá librar una orden de aprehensión o detención; la querrela deberá fundarse en un hecho determinado y castigado por la ley con pena corporal; estar apoyada por declaración bajo protesta de persona digna de fe o por datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado. Siguiendo la jerarquía descendente de los ordenamientos normativos, encontramos dispuesto en nuestra legislación penal sustantiva y adjetiva, la gran mayoría de los delitos fiscales deben perseguirse de oficio; aunque en forma excepcional, ciertos delitos sólo se persiguen a petición de parte o por querrela necesaria.

Así pues, la querrela vinculada a la materia fiscal, viene a constituir la relación de hechos, realizada por el fisco, por medio de su representante hacendario, la Procuraduría Fiscal de la Federación ante el Ministerio Público Federal, poniendo en su conocimiento las conductas según su concepto revisten el carácter de delito tributario, el cual es solamente perseguible a petición de parte ofendida, así, como la expresión de ésta, manifestando su deseo de perseguir al delin-

-cuente fiscal y se le apliquen las penas contenidas en la legislación fiscal.

El artículo 43 fracción I del Código Fiscal vigente disponer "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este capítulo será necesario: I.- Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule quejella ...", tratándose de los delitos tipificados en los artículos 51 -ya analizado-, 66 en el cual se preve el ilícito de usar más de un número de registro de causantes, el 71 referente al delito de defraudación fiscal y el 76 contemplando las sanciones por comercio clandestino.

1.- Uso de Más de un Número de Registro de Causantes.- El artículo 66 del Código Fiscal establece: "Se sancionará con uno a seis años de prisión a la persona física que use un número de registro más o proporcione datos falsos para su inscripción en el Registro Federal de Causantes, con perjuicio del interés fiscal".

La estructuración del tipo descrito en el artículo 66 requiere de dos elementos, el primero en una acción (hacer), consistente en usar más de un número de registro de causantes y por otra parte, el perjuicio sufrido por el fisco en su patrimonio, requisitos sin los cuales el delito en cuestión no se actualiza.

2.- Delito de Defraudación Fiscal.- El artículo 71 del Código Fiscal en vigor, se contrae a la llamada defraudación genérica, expresando: "Comete el delito de defraudación fiscal

quier haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".

A este respecto, el artículo 386 del Código Penal indica: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido ". Como puede apreciarse, entre los dos artículos trasladados, coinciden los siguientes elementos: a) El engaño, b) Aprovechamiento de un error.

Engaño es hacer caer a otro en un error; mutar o alterar la verdad. Error es el conocimiento equivocado de una cosa, hecho o derecho; noción falsa acerca de alguna cosa; representación equivocada de un objeto cierto.

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en sus artículos 1o. y 2o., hace mención al delito de defraudación impositiva en materia federal.

Defraudación Específica.- Este delito se encuentra previsto en el artículo 72 del Código Fiscal expresando: "La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también a quien: I.- Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo. II.- Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado o consigne en las que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. III.- Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obran en su poder

y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause. IV.- Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas. V.- No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas. VI.- Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o marbete que deban llevar. VII.- No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya rendido o recaudado de los contribuyentes por concepto de impuesto. VIII.- Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aún cuando se trate de libros no autorizados. IX.- Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas. X.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal".

El citado numeral se inspira en el artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva y los artículos 38 y siguientes del propio Código Fiscal de la Federación. Podemos concluir, las fracciones II, IV y V del artículo a estudio, corresponden a las fracciones II, IV y VII del artículo mencionado de la Ley Penal de Defraudación Impositiva.

3.- Sanciones por Comercio Clandestino.- El artículo 76 - del Código Fiscal señala: "Se impondrá prisión hasta de tres - años a quien se dedique al ejercicio del comercio, por más de dos meses, sin cumplir con los requisitos que para iniciar sus operaciones establezcan las leyes fiscales".

Indudablemente, el delito de comercio clandestino, además de tratar de proteger el cumplimiento de las disposiciones -- fiscales, obedece a la necesidad de reprimir la actividad co-- mercial ilegal, la cual económicamente produce daños al fisco y provoca una desleal competencia en perjuicio de los comer-- ciantes que sí cumplen cabalmente con la ley.

Ahora bien, cuando se realicen conductas susceptibles de ser ubicadas en la hipótesis planteada en los artículos transcritos, la Secretaría de Hacienda por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, y ésta a su vez por conducto de la -- Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones y de su Unidad Ju-- rídica, emitirá su querrela ante el Ministerio Público Federal.

En la práctica, los requisitos de forma en la querrela -- son, tratándose de los delitos fiscales; 1o.- Ser escrita y -- deberá ir acompañada por aquella documentación con la cual se acredite el monto del daño o perjuicio patrimonial al erario - federal, cuando éste sea cuantificado; 2o.- Será presentada -- mediante oficio a la Procuraduría General de la República, -- cuando el asunto esté radicado en alguna mesa del Sector Cen-- tral de Averiguaciones Previas, o por contestación al pedimen-- to hecho por el titular, cuando haya detenido y fuese urgente substanciar este requisito de procedibilidad; 3o.- En los ca--

-ses de averiguaciones por delitos fiscales seguidos en los -- Estados, la exitativa respectiva se hará mediante telex, ra-- diograma o telegrama.

Finalmente, habrá de tomarse en consideración la circun-
tancia relativa al perdón de parte ofendida, el cual opera en
materia penal, tratándose de los delitos perseguibles por --
querrela de parte ofendida. El perdón puede actualizarse desde
la averiguación previa, conforme a lo dispuesto en el artículo
93 del Código Sustantivo Penal. Aplicadas estas consideracio-
nes a los delitos fiscales, existe contradicción con el ar--
tículo 43 párrafo segundo de la fracción IV del Código Fiscal,
al utilizar el término procesado, pues el perdón otorgado por
la parte ofendida no producirá los mismos efectos desde la --
nvestigación previa como lo admite el artículo 93 del Código --
Penal, siendo operante hasta la etapa de instrucción en donde,
el presunto responsable del delito fiscal alcanza la denomina-
ción de procesado.

C A P I T U L O I V .

- a) LA CONSTITUCION MEXICANA**
- b) EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**
- c) EL CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS**
- d) LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA
EN MATERIA FEDERAL.**

LA CONSTITUCION MEXICANA

En el desarrollo de este trabajo, se ha precisado que las violaciones a las leyes fiscales, pueden constituir una infracción o un delito, o ambas posturas simultáneamente.

En cuanto a la persecución o imposición de penas como consecuencia de la perpetración de un delito fiscal, no creemos exista problema alguno por dilucidar, pues el artículo 21 Constitucional establece claramente: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando de aquél".

De lo anterior, se desprende indudablemente la facultad constitucional del Ministerio Público Federal en materia fiscal, para avoderarse a la investigación y persecución de aquellas conductas susceptibles de ser catalogadas como delito fiscal, sujetándose su intervención únicamente a las disposiciones establecidas en la propia Carta Magna, así como de las leyes secundarias, como son el Código Penal Federal y el Código de Procedimientos Penales en materia Federal.

La facultad para imponer penas como consecuencia de la comisión de delitos fiscales, radica en la autoridad judicial, pues es el Juez de Distrito quien deberá observar los preceptos constitucionales referidos estrechamente al procedimiento, el cual culmina con la imposición de una pena, así como los ordenamientos de carácter secundario.

El problema a tratar estriba en el criterio sustentado - por varios juristas, en cuanto a restringir la potestad sancionadora de la Administración Pública al ámbito municipal, -- fundándose en la interpretación literal del artículo 21 Constitucional, el cual expresa: "competete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Según esa interpretación, los reglamentos gubernativos y de policía emanan de la autoridad municipal y por ende, la -- administración -- nivel federal--, está impedida constitucionalmente para aplicar sanciones con motivo de violaciones a las -- leyes.

En este sentido se expresa Servando J. Garza: "los términos del artículo 21 Constitucional de 1857, eran más rigurosos. En todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer "penas". Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional, destruye toda duda: -- siendo las multas establecidas en el Código Fiscal o en las -- leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (repreensivo y no reparatorio del derecho violado), carece de -- competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El -- artículo 21 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y --

buen gobierno. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean "reglamento de policía y buen gobierno" (1).

En contraposición a la opinión anteriormente citada, está la de Efraín Urdía Yacías, quien entre otros autores manifiesta: "el problema radica únicamente en la redacción deficiente del artículo 21 Constitucional al decir que la autoridad administrativa se encuentra facultada para castigar las faltas cometidas contra "los reglamentos gubernativos y de policía", pues existe todos aquellos casos previstos en una ley administrativa; y sostiene, no obstante dicha redacción, la competencia de los órganos del Poder Ejecutivo, con independencia de los judiciales, para aplicar sanciones a los actos que infrinjan las leyes o reglamentos administrativos" (2).

En nuestro concepto, las opiniones en favor a la constitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración Pública no limitada al ámbito municipal, son correctas. Haciendo notar que la Constitución en vigor efectivamente, al establecer la competencia de la autoridad administrativa para el castigo de infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, sin precisar las infracciones de las leyes administrativas o gubernativas, da lugar a falsas interpretaciones en virtud de su deficiencia.

(1) Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Pág. 143.

(2) El Derecho Penal Administrativo. Pág. 5.

En el siglo pasado, la doctrina señalaba un amplio alcance a este precepto, así se expresaba que las faltas cuya corrección era de la competencia de la autoridad administrativa como "contravenciones a los hechos de policía y buen gobierno o a los reglamentos que expide el Ejecutivo para la recta ejecución de las leyes" (3).

Lo anterior pone de relieve cómo el artículo 21 de la Constitución de 1857 se interpretaba, comprendiendo en la competencia de la autoridad administrativa la facultad de imponer sanciones, consistentes en multa o arresto por infracciones a las leyes administrativas.

Estiamos que tal alcance debe otorgarse al artículo 21 Constitucional en vigor, pese a su deficiente redacción, pues no fué el propósito del Congreso Constituyente de 1917, según aparece en los debates relativos (4), acerca de la autoridad administrativa no es solamente la municipal como resultaría si se atendiera sólo a la letra del precepto y no a su interpretación jurídica; debiéndose atribuir únicamente a un defecto de técnica legislativa, el empleo del término "reglamentos gubernativos" en lugar de leyes o disposiciones administrativas o gubernativas, los cuales hubieran sido los correctos y congruentes con nuestra tradición jurídica, la cual, según anotamos, el Constituyente de 1917 quería respetar.

(3) José María Lozano. Tratado de los Derechos del Hombre. Pág. 177.

(4) Cfr. Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1917. Tomo II. Págs. 100 a 113, 267 y 268.

Dentro de la facultad concedida por las leyes a la autoridad administrativa, el artículo 89 fracción I de la vigente Constitución, está la de emplear los medios coactivos necesarios a tal efecto, señalando entre éstos, la aplicación de sanciones indirectas para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes. Por tanto, si el poder administrativo está facultado por ese precepto para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y si en ellas se establecen sanciones aplicables por la propia autoridad gubernativa, por violación a las leyes, no constitutivas de delitos, resulta ilógico interpretar el artículo 21 Constitucional en la forma de sólo autorizar a la Administración Pública para castigar las infracciones de reglamento y buen gobierno, entendiéndolo por éstos los de índole municipal.

Señalamos, nuestro derecho público ha sido reconocido desde el siglo pasado, conforme a la jurisprudencia y la doctrina expuesta por Ignacio L. Vallarta, en su estudio relativo al expresar: "el ejercicio de la acción directa de la administración, en donde se incluye la aplicación de sanciones, no ataca el principio de la división de poderes, pues en la concepción actual de éste y atendiendo a la índole de las constituciones modernas, el Ejecutivo debe contar dentro de su esfera con todos los medios de autoridad para hacer efectivo el cumplimiento de los deberes políticos y administrativos con arreglo a las leyes, sin necesidad de pedir auxilio extraño" (5).

(5) Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva. Págs. 51, 57, 71 y 72.

Así pues, consecuentemente, el Constituyente admitió el poder de la autoridad administrativa para hacer efectivos los impuestos y multas por sí misma, independientemente y sin intervención de la autoridad judicial, y en tal sentido, ha sido interpretado el artículo 21 Constitucional por la Suprema Corte de Justicia y ello afirma la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la Administración.

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación en vigor, surgió a consecuencia de las recomendaciones formuladas en materia tributaria por la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, y pretende lograr que los países latinoamericanos evolucionen respecto a sus legislaciones tributarias, a fin de obtener una correcta tributación de sus habitantes, en bien de su desarrollo económico.

Los organismos internacionales citados, encargaron a un grupo de prominentes juristas sudamericanos, la elaboración de un modelo de Código Tributario, sobre el nuestro legislador se orientó para reestructurar el ordenamiento fiscal.

En esencia, el Código Fiscal vigente no constituye un avance en el Derecho Tributario Mexicano, como lo fué el Código Fiscal de la Federación de 1938, habida cuenta de que el nuevo ordenamiento hizo una reestructuración del anterior, agrupando las disposiciones en los términos del citado modelo y se corrigieron errores de técnica legislativa, así como algunas de las lagunas existentes.

El Código Fiscal vigente se refiere a las infracciones en materia fiscal en su Capítulo III del Título Segundo en sus artículos 38 a 41.

Entre las infracciones previstas en el citado ordenamiento se ubican; La responsabilidad de los sujetos pasivos, contemplando en sus treinta y dos fracciones toda una gama de conductas constitutivas de esa infracción; la responsabilidad

de jueces, registradores, notarios y corredores (artículo 39), describiendo en sus quince fracciones las hipótesis actuales de la citada infracción y se refiere específicamente a los funcionarios públicos (artículo 40) con dieciséis fracciones, las conductas constitutivas de infracciones por parte de los empleados y funcionarios públicos de la Federación, de los Estados, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como de los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las citadas entidades; la responsabilidad de terceros (artículo 41) en dieciocho fracciones establece las infracciones a cargo de terceros.

El Capítulo IV del Título Segundo del Código Fiscal, tipifica las conductas de delitos fiscales, refiriéndose al contrabando en sus artículos 46 a 64; al delito de visitas domiciliarias por los funcionarios sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente en su artículo 65, haciendo notar, bien pueden adecuarse a esta descripción típica los actos realizados por la Administración Fiscal Central, o la Regional, pues su esfera de actividades no está regulada en ninguna ley general de observancia obligatoria emanada formalmente y en tal caso, no tiene el carácter de autoridad competente para fundar y motivar sus decisiones; el delito de las personas físicas por usar más de un número de registro de causante o proporcionen datos falsos en el Registro Federal de Causantes o quienes consienten o toleran el uso de su nombre, comprendido en el artículo 66; el de falsificación de matrices, puzones, dados y timbres, se tipifica en el artículo 67; el delito de uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas va-

-loradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados, previsto en el artículo 68; el delito de defraudación fiscal contenido en los artículos 71 a 74; el de elaboración no autorizada por el artículo 75, así como el 76; y finalmente, el delito de rompimiento de sellos, tipificado en el artículo 78.

**EL CODIGO ADUANERO
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

El Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos entró en vigor el 10. de enero de 1952 y constituye otra de las leyes relacionadas con las violaciones fiscales.

Este ordenamiento, a diferencia del Código Fiscal vigente, no realiza la distinción entre las conductas constitutivas de infracciones ya las catalogadas como delitos, refiriéndose genéricamente a ambas con el término de "infracciones", pues en su artículo 570 se refiere al contrabando, tratándolo como infracción.

Sin embargo, en el artículo 553 establece: "Es infracción a este Código: I.- Comerciar, comprar, enajenar o efectuar --- cualquier acto de adquisición de mercancías extranjeras que no sean para uso personal del que adquiera o comercie con ellas, sin la documentación que compruebe su legal estancia o tenencia en el país; y II.- Tener por cualquier causa mercancía --- extranjera que no sea para uso personal del tenedor, sin la --- documentación que compruebe su legal estancia o tenencia en el país de las mercancías".

El Código Aduanero en vigor no guarda una relación sistemática dentro de sus propios preceptos, tornando difusa y difícil su interpretación, estimando necesaria una modificación sustancial en su contenido con bases más apegadas a la técnica jurídica.

Si se eliminan las circunstancias de la doble tipificación, pues existen algunas conductas idénticas descritas en unas normas de manera análoga a las del Código Fiscal de la Federación, como ya se ha destacado en el apartado anterior.

**LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA
EN MATERIA FEDERAL**

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, viene a integrar la legislación dispersa relacionada a las violaciones de índole fiscal, en este ordenamiento se tipifica el delito de defraudación impositiva en los artículos 10. a 160., planteando diversas hipótesis de comisión de ese ilícito. Así encontramos:

10.- La omisión de actos jurídicos que importen omisión total o parcial del pago de impuestos;

20.- La falsedad en declaraciones ante las autoridades fiscales de ingresos o utilidades menores a los realmente obtenidos;

30.- La retención a las autoridades fiscales dentro del plazo de requerimientos de pago de las cantidades señaladas como concepto del pago de impuestos;

40.- La omisión de expedir documentos sujetos al pago de impuestos;

50.- La resistencia o falsedad de proporcionar a la autoridad fiscal datos para determinar la producción gravable.

En nuestro concepto, la Ley en comentario, no tiene razón de ser, pues el Código Fiscal de la Federación se refiere al delito de defraudación fiscal explícitamente y en la práctica es el ordenamiento aplicable, encontrándose descripciones de ese ilícito. Siendo de mala aplicación la ley cuestionada.

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

PRIMERA.- Pese a los esfuerzos de un gran número de estudiosos del derecho, no existe un concepto con validez universal de delito en general. Sin embargo, es posible caracterizar al delito jurídicamente mediante fórmulas generales en las cuales se exalten sus características esenciales.

SEGUNDA.- El conocimiento dogmático de los delitos fiscales, es posible tomando como fundamento la concepción dogmática del delito en general y mediante el método deductivo.

TERCERA.- La sanción como concepto genérico reviste una característica inherente a la naturaleza del derecho, pues no puede concebirse a éste carente de coactividad o coercitividad.

CUARTA.- Las sanciones penales y administrativas son de tipo represivo o punitivo. Las penas propiamente dichas son aplicadas por las autoridades judiciales. Las sanciones se imponen por los órganos de la Administración Pública.

QUINTA.- La autoridad administrativa fiscal mediante el Procedimiento Administrativo Fiscal, en una primera fase, determina las obligaciones a cargo de los contribuyentes, así como la forma y términos de su exigibilidad; en una segunda fase actualiza la recaudación, haciendo uso de los medios de apremio (procedimiento coercitivo y procedimiento de ejecución forzosa), ante el incumplimiento preciso y oportuno del contribuyente.

SEXTA.- Aunque el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece la obligación de contribuir o tributar de los particulares en general, debemos decir, la calidad del sujeto pasivo de la relación tributaria surge cuando una persona se ubica en el hecho generador del impuesto. De allí, el sujeto activo del delito fiscal requiere la calidad específica de sujeto pasivo de determinada relación tributaria.

SEPTIMA.- El término exención en el Derecho Fiscal Mexicano ha sido empleado frecuentemente en forma equivocada, pues se ha utilizado para eliminar como causantes a personas físicas o morales y no como eximente debe ser, como un perdón o privilegio de pago a quien legalmente es sujeto pasivo.

OCTAVA.- La acción procesal penal fiscal se inicia con la consignación de los hechos determinados por la Autoridad Administrativa (Ministerio Público) como delictuosos, se desarrolla en la fase persecutoria y se precisa en la fase acusatoria del procedimiento penal.

NOVENA.- Los medios preparatorios o requisitos de procedibilidad son los elementos a cumplir u observar para iniciar el procedimiento penal; se distinguen de los requisitos prejudiciales, indispensables para el surgimiento de la acción penal procesal. Ubicados dentro de los medios preparatorios a la querrela, la denuncia y la declaratoria de perjuicios.

DECIMA.- La querrela constituye un requisito de procedibilidad, para la persecución judicial de los delitos fiscales.

UNDECIMA.- La declaratoria de perjuicios por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, constituye un verda-

-dero obstáculo procesal, pues aunque estén dadas las condiciones necesarias para el ejercicio de la acción penal, ésta no surge si tal requisito no ha sido cubierto.

DECIMO SEGUNDA.- Por contrabando se entiende la acción u omisión realizada o dejada de realizar por una persona, para evitar la intervención aduanera con motivo de la introducción o extracción de mercancías, al o del país, teniendo como fin evadir el pago de los tributos generados por las operaciones aduaneras.

Defraudación fiscal, es la omisión total o parcial del pago del tributo, mediante el uso de engaños o aprovechamiento del error en que incurre la autoridad fiscal.

DECIMO TERCERA.- La autoridad administrativa fiscal, al tener conocimiento de alguna conducta susceptible de ser catalogada como contrabando, realiza una serie de actos agrupados y sistematizados bajo el rubro de "juicio administrativo", el cual es de utilidad, para determinar si una conducta es contrabando o no, disminuye el número de expedientes a cargo del Ministerio Público Federal. Sin embargo, creemos, pueden realizarse modificaciones para tornarlo en un procedimiento más ágil y por ende más justo.

DECIMO CUARTA.- De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, no puede discutirse en nuestro derecho, la constitucionalidad del poder sancionador de la Administración, en el cual se incluye la facultad de castigar las infracciones a las leyes administrativas, además de las violaciones a los reglamentos municipales y de policía. Sin embargo, es necesaria la

corrección de la defectuosa redacción del artículo 21 Constitucional, estableciendo claramente la facultad mencionada.

DECIMO QUINTA.- Es necesaria la unificación de las diversas leyes en las cuales se determinan las infracciones y los delitos fiscales, a fin de evitar la confusión producto de la múltiple tipificación de esas conductas, como ocurre al estudiar tanto el Código Fiscal de la Federación, el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

BIBLIOGRAFIA

ANTOLISEI FRANCESCO.- Manual de Derecho Penal. Versión —
Española. Ed. Uthea. Buenos Aires, Argentina. 1960.

ACOSTA ROMERO MIGUEL.- Teoría General del Derecho Admi—
nistrativo. Textos Universitarios. UNAM. 1973.

BARBERA GRAF JORGE.- La Reglamentación Uniforme de las —
Compraventas Internacionales de Mercaderías. UNAM. 1965.

BLUMENSTEIN ERNESTO.- Sistema del Diritto Della Ispeste.
Traducción Italiana. Giffré. Milano. 1954.

BIELSA RAFAEL.- Compendio de Derecho Público. Tome III. —
Sexta Edición. Ed. La Ley. 1964. Buenos Aires.

CARRARA FRANCISCO.- Programa de Derecho Criminal. Parte —
General. Veldmen I. Ed. Temis. Bogotá. 1971.

CARRILLO FLORES ANTONIO.- La Defensa Jurídica de los Par—
ticipantes Frente a la Administración en México. Ed. Porrúa. —
1939.

CARNEVATI FRANCISCO.- Sistema del Derecho Procesal Civil.
Tome I. Introducción y Función del Proceso Civil. Editorial —
Uthea. Argentina Buenos Aires. 1944.

CASTELLANOS TENA FERNANDO.- Lineamientos Elementales de —
Derecho Penal. Editorial Porrúa. 1970.

COLIN SANCHEZ GUILLERMO.- Derecho Mexicano de Procedi—
mientos Penales. Editorial Porrúa. México 1977.

CUELLO CALON EUGENIO.- Derecho Penal.-tome I. Ediciones —
Bosch. Barcelona 1971.

DU PASQUIER CLAUDE.- Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica. Lima. 1950.

HUGUIT LEON.- Tratado de Derecho Constitucional. París. - Segunda Edición. 1924.

FERNANDEZ DOBLADO LUIS.- Dinámica del Derecho Mexicano. - Edición de la Procuraduría General de la República. 1974.

FERRI ENRICO.- Psicología Criminal. Cuarta Edición. Turín Bocca. 1900.

FERRUCIO FALCHI GUISEPPINO.- Filosofía del Derecho Penal. Trad. de R. Zannoni. Edición Padova. 1936.

FENECH MIGUEL.- Derecho Procesal Penal. Edición Labor. -- 1952.

FLORES ZAVALA ERNESTO.- Finanzas Públicas Mexicanas. Edición Porrúa. 1960.

GARCIA WAYNES EDUARDO.- Introducción al Estudio del Derecho. Edición Porrúa. 1953.

GAROPALO RAFAEL.- Criminología. Troino Fratelli. Edición Bocca. 1961.

GARRIDO PALLA FERNANDO.- Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas. Revista de Administración Pública. Madrid. Año X. No. 26.

GIANNINI. A.D.- Instituciones de Derecho Financiero. Giuffrè Milano. 1945.

CRISPIGNY FILIPO.- Derecho Penal Italiano. Edición de Palma. Buenos Aires. 1948.

GARRA SERVANDO J.- Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura. F.G. S.A. 1949.

HENGEL ALBERTO.- Derecho Tributario. Trad. de Dino Jarrach. Edición Giuffrè. 1946.

HOUGHOW GUY.- Psicología del Fumado Fiscal. Edición Cuadernos de Criminalis. No. 26. 1964.

JARACH ENZO.- El Hecho Imponible. Edición Revista de Jurisprudencia. Argentina. 1943.

JIMENEZ DE ASUA LUIS.- Tratado de Derecho Penal. Tomos II, III, IV y V. Segunda Edición. Lesada. 1958.

JIMENEZ DE ASUA LUIS.- La Ley y el Delito. Editorial Sudamericana. Buenos Aires. 1976.

JIMENEZ HUERTA MARIANO.- Revista Criminalia. Enero 1944.

KELSEY HANZ.- La Teoría Pura del Derecho. Editorial Nacional. 1979.

LEGAS Y LACAMBRA LUIS.- Introducción a la Ciencia del Derecho. Casa Editorial. Barcelona. Bosch. 1943.

LOPEZ ROSADO DIEGO.- Ensayos Sobre Historia Económica de México. UNAM. 1965.

MARGAIN MANAUTOU EMBILIO.- De lo Contencioso Administrativo de la Anulación e Ilegitimidad. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1954.

MARGAIN WANAUOTOU EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis -- Potosí. 1973.

MARTINEZ PINEDA ANGEL.- Estructura y Valoración de la Acción Penal. Editorial Asteca. 1978. México.

MEZGER BERNUNDO.- Tratado de Derecho Penal. Tomos I y II. - Editorial Revista de Derecho Privado. 1955.

NAVA NEGRETE ALFONSO.- Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. 1977.

PEREZ DE AYALA JOSE LUIS.- Las Ficciones del Derecho Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1970.

PEREZ DE AYALA JOSE LUIS.- Derecho Tributario. Volumen I. Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1970.

PINA RAFAEL DE.- Diccionario de Derecho. Porrúa. 1977.

PORTE PETIT CELESTINO.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. Editorial Porrúa. 1977.

PORTE PETIT CELESTINO.- La Reforma Penal Mexicana. Proyecto de 1949. Editorial Ruta. 1951.

RIVERA SILVA MANUEL.- El Procedimiento Penal. Editorial - Porrúa. 1970.

RIVERO JEAN.- Derecho Administrativo. Editorial Dalos. -- París. 1950.

ROSIER CARLO.- Las Sanciones Contra el Fraude Fiscal. - Boletín for International Fiscal Documentation. 1952.

ROSSI HIPOLITO.- Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Bosh. Barcelona. 1959.

TREVISAN EGIRIO.- Legislación Fiscal y Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Buenos Aires. 1946.

UREÑA MACIAS EFRAIM.- El Derecho Penal Administrativo. - Revista Criminalis. Año XVII. No. 1. Enero 1951.

VALLARTA IGANCIO.- Estudios Sobre la Constitucionalidad - de la Facultad Económico-Coactiva. Puebla. Imprenta de Hospicio. 1885.

VELA TREVISO SERGIO.- Culpabilidad e Inculpabilidad. Editorial Trillas. 1973.

VILLEGAS BASABILBAZO BENJAMIN.- Derecho Administrativo. - Tipográfica Editora Argentina Buenos Aires. 1979.

ZAGORINI GUIDO.- Curso de Derecho Administrativo. Volumen I. Milano. 1948.