

00781

10

V1 y V2

2ej c/s

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO  
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



**LOS DELITOS FISCALES Y  
LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL GOBERNADO**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE  
DOCTORA EN DERECHO**

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

**DORICELA MARBARAK CERECEDO**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**MEXICO, 1991.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

I N D I C E

INTRODUCCION - - - - - I

CAPITULO PRIMERO

C O N C E P T O S   G E N E R A L E S

Derecho Penal. Concepto - - - - - 1  
Clasificación - - - - - 4  
Derecho penal común. Derecho penal especial - - - 5  
Derecho penal administrativo - - - - - 12  
Derecho penal fiscal - - - - - 17  
Derecho penal fundamental y Derecho penal comple-  
mentario.- - - - - 23  
Derecho penal normal y Derecho penal de excepción 25  
Notas al Capítulo Primero - - - - - 27

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

El delito. Concepto - - - - - 39  
Elementos constitutivos del delito. Los sujetos. 42

La conducta - - - - -	48
La tipicidad - - - - -	61
La antijuridicidad - - - - -	67
La imputabilidad - - - - -	75
La culpabilidad - - - - -	78
La punibilidad - - - - -	87
Presencia de estos elementos en los delitos fisca- les. - - - - -	89
Notas al Capitulo Segundo - - - - -	107

## CAPITULO TERCERO

## E L I L I C I T O F I S C A L

Concepto. Infracciones fiscales. Delitos fiscales - -	129
Breves antecedentes historicos de los delitos -- fiscales. - - - - -	144
Clasificación de los delitos fiscales - - - - -	180
Delitos intencionales y no intencionales - - - - -	181
Delitos de comision y delitos de omision - - - - -	194
Delitos de daño y delitos de peligro - - - - -	205
Delitos instantáneos, continuos y continuados - - -	215
Notas al Capitulo Tercero - - - - -	219

**CAPITULO CUARTO**  
**MEDIOS PREPARATORIOS DE LA ACCION**  
**PENAL FISCAL.**

La tipificación de los delitos fiscales - - - - -	234
Requisitos Formales para proceder penalmente en materia fiscal - - - - -	243
La querrela - - - - -	248
La declaratoria de perjuicio. La declaratoria - - - - -	256
La denuncia - - - - -	264
El sobreseimiento de los procesos penales - - - - -	265
Documentos que se anexan a la querrela - - - - -	273
Notas al Capitulo Cuarto - - - - -	297

**CAPITULO QUINTO**  
**EJERCICIO DE LA ACCION PENAL FISCAL**

Organos administrativos con facultades para solicitar el ejercicio de la acción penal - - - - -	311
Naturaleza jurídica de la Procuraduría Fiscal - - - - -	321
La acción penal - - - - -	332
La función investigadora de la autoridad fiscal - - - - -	338
Actitud del Ministerio Público al tomar conocimiento de un delito fiscal perseguible por querrela - - - - -	350

Notas al Capítulo Quinto	- - - - -	355
C O N C L U S I O N E S	- - - - -	359
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	- - - - -	378

*GOVERNED'S FISCAL CRIMES AND CONSTITUCIONAL GUARANTEES.*

*Arguments in this thesis are elaborated in favor of the following points:*

*a) That even though the fiscal criminal Law is special, it is a part of the common criminal Law since the first has all the general --- characteristics and principles of the second.*

*b) That inside the administrative procedure realized for the integration of the elements that are part of the complaint, the guarantees established in articles 14, 16 and 21 of the Constitution break against the governed.*

*c) That the Public Ministry confers validity to documents that -- are not detailed properly, and without integrating the previous investigation correctly, formulating a penal consignment out of the most important legal dispositions which rule its roll. And,*

*d) That the fiscal crimes should be pursued crimes by denunciation and not by complaint, because the interest protected juridically is the - payment of the contributions, whose nonfulfillment prejudices to the entire society and not to the Fisco, who only plays the roll of collecting and -- managing the contributions.*

*The study method used the development of this work was the deductive. We begin with an descriptive hypothesis which was explained and proved in the conclusions.*

There was juridical contribution in the work, with recommendations of significant changes in the chapter about fiscal crimes which are established in the Fiscal Code of the Federation. The main chapters of the thesis are the fourth and fifth, in which there is an -- analysis of the topics already mentioned.

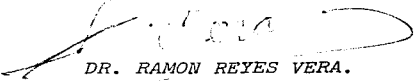
This is a wide, current and useful-for-application bibliography for the development and possible solution of the studied topics. The authors who were consulted were the followings: Fernando Castellanos Tena, Miguel A. García Domínguez y Manuel Rivera Silva.

The Sustentant.

  
Lic. Doricela Mabarak Cerecedo.

Approved by

The thesis adviser

  
DR. RAMON REYES VERA.



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

El Derecho fiscal es una disciplina jurídica que cada día ha ido adquiriendo mas importancia en la vida económica de los pueblos. Los gobiernos de todos los países están ya plenamente convencidos de que sin la colaboración pecuniaria, ya voluntaria o ya obligatoria de los gobernados no es posible siquiera el sostenimiento institucional del Poder Publico. En esta época de grandes retos tanto económicos como políticos, la actividad tributaria del Estado ha cobrado una gran relevancia, el Fisco, órgano encargado de percibir los tributos, ha ido día tras día, buscando nuevas fórmulas jurídicas, económicas, contables y administrativas que al mismo tiempo que aumenten y amplíen dentro de los cauces legales, la carga tributaria, posibiliten un mejor y mas fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Para ello, el Fisco ha venido manejando una serie de instrumentos que tienen como finalidad posibilitar el oportuno y adecuado pago de las contribuciones. Estos instrumentos que maneja la autoridad fiscal van desde las importantes campañas de concientización fiscal, los programas de simplificación de obligaciones, la capacitación del personal encargado de la administración tributaria, hasta la creación de disposiciones legales tendientes a

lograr el fiel y oportuno pago de las precitadas contribuciones. Dentro de estas disposiciones destacan de manera -- muy importante las que se refieren a las infracciones y -- sanciones y a los delitos fiscales.

El régimen represivo fiscal, como se le denomina al conjunto de preceptos legales encargados de señalar las infracciones que pueden cometer todas las personas vinculadas en alguna forma a la relación jurídico-fiscal, así como los castigos aplicables, constituye un aspecto muy delicado de esta relación, por virtud de las consecuencias jurídicas que para los presuntos infractores puede producir este régimen represivo. Por ello, el legislador debe ser muy cuidadoso al momento de elaborar la norma sancionatoria o penal, y las autoridades ya administrativas ya judiciales, -- deben ser muy escrupulosas en la aplicación de dichas normas. Es el patrimonio o peor aún, la libertad de los gobernados, los valores que están en juego.

El Derecho penal fiscal, es decir, el conjunto -- de normas jurídicas que establecen cuales conductas pueden ser consideradas como delitos fiscales, y cual es la penalidad aplicable a cada uno de ellos, constituye en la actuarr

plidad el mas energético instrumento jurídico de que dispone el Estado para obligar a los gobernados a cumplir con el pago de las contribuciones. Es innegable que la existencia de los delitos fiscales y sus penalidades existen como una real necesidad que experimenta el Poder Público de contar con instrumentos legales que le den respetabilidad a sus disposiciones y que contribuyan de manera eficaz a la corrección de conductas antisociales que ocasionan graves daños a toda la colectividad. Sin embargo, también es importante que la tipificación de los delitos y sus penalidades, así como la actitud que deben de adoptar los órganos del Estado frente a ellos, deben estar ajustados estrictamente a los Principios de Justicia y Equidad que son condicionantes indispensables en todo régimen de derecho. Lamentablemente es frecuente que en el régimen jurídico fiscal mexicano, estos Principios resulten conculcados, por una defectuosa redacción de los preceptos legales aplicables y por actitudes antijurídicas adoptadas por el Fisco o por el Ministerio Público en las fases investigadora o acusatoria del procedimiento penal.

En la presente Tesis se abordan los aspectos mas resaltantes de las conductas ilegales o francamente anti-

constitucionales de los organos del Estado en materia de -- delitos fiscales. Se precisaran los criterios politicos o -- economicos con que se maneja el regimen represivo penal -- fiscal, asi como las irregularidades juridicas que present-- tan tanto las disposiciones legales aplicables, como la -- conducta de las autoridades.

Para demostrar estas hipotesis se parte de una -- primera idea: demostrar que el Derecho penal fiscal no es una rama autonoma o independiente del Derecho penal, sino -- que solo se trata de uno de tantos derechos penales espe-- ciales, pero que permanece y permanecerá unido a su tronco común que es el Derecho penal. Se demostrará que no obstan-- te sus singularidades, forma parte del precitado Derecho pen-- nal, por participar de manera indudable de todos sus caract-- eres fundamentales.

Se estudian en este trabajo los aspectos mas im-- portantes de la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabi-- lidad, la culpabilidad y la punibilidad, y a traves de di-- cho estudio se va precisando la aplicación que en el Dere-- cho penal fiscal tienen estos importantes elementos del de-- lito.

Se analizan las causas de justificación que operan en el Derecho penal como excluyentes de responsabilidad y la aplicación que tienen en tratándose de los delitos fiscales, las cuales en la mayoría de los casos son perfectamente factibles. Se lleva a cabo un estudio de los delitos intencionales y de imprudencia, concluyéndose que en la materia penal-fiscal es posible la existencia de delitos imprudenciales.

Se afirma categóricamente en este estudio que los delitos fiscales deberían ser perseguibles de oficio y no a petición de parte, y no debiera caber el perdón de la parte supuestamente ofendida, por virtud de que son delitos que dañan directamente a la colectividad y no a un órgano público en particular.

En cuanto al ejercicio de sus atribuciones y en relación con el procedimiento administrativo que llevan a cabo tanto las autoridades fiscales como el Ministerio Público, se pretende demostrar como estas autoridades conculcan las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, protegidas por los artículos 14, 16 y 21 constitucionales, por virtud de que ilegalmente se le otorgan al Fisco atribuciones de investigación penal, que solo posee en es-

-tricto derecho el Ministerio Público; cuando se formula la querrela, se apoya ésta en documentos que no están debidamente circunstanciados y además, nunca, ni el Fisco ni el Ministerio Público demuestran satisfactoriamente la presunta responsabilidad penal de las personas contra las que se endereza la querrela o se produce la consignación penal.

En síntesis, en el presente trabajo se hacen una serie de consideraciones que conducen a formular propuestas para llevar a cabo algunas reformas legales, que por una parte, den mayor eficacia a estos elementos represivos, para conseguir una mejor respetabilidad a las disposiciones fiscales, y por la otra, le otorguen al gobernado el pleno respeto de sus garantías individuales consagradas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los motivos que me alentaron a elegir este tema para mi Tesis Doctoral, germinaron en la época en que realicé en esta Universidad mis estudios de posgrado. Mas tarde cuando ingresé al servicio público en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tuve la oportunidad de acumular experiencias sobre los delitos fiscales. Finalmente por mi labor docente que realicé en esta División, impartiendo --

precisamente la materia de Derecho Penal Fiscal y que he continuado en otras instituciones de enseñanza superior, como lo es el Departamento de Derecho del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, así como por mi ejercicio profesional realizado casi exclusivamente sobre la materia fiscal, me ha permitido profundizar en este apasionante estudio de los delitos fiscales. El producto de mis investigaciones y de mi estudio continuo sobre este tema, lo pongo ahora a consideración del Honorable Sinodo.

CAPITULO PRIMERO.

CONCEPTOS GENERALES.

Derecho Penal. Concepto.- Clasificación.- Derecho penal -- Común y derecho penal especial.- Derecho penal administrativo.- Derecho penal fiscal.- Derecho penal fundamental y Derecho penal complementario.- Derecho penal normal y Derecho penal de excepción.

DERECHO PENAL. CONCEPTO.

El Derecho penal se define por Pavón Vasconcelos, como " el conjunto de normas jurídicas, de Derecho público interno, que definen los delitos y señalan las -- penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la -- permanencia del orden social " ( 1 ).

Ignacio Villalobos expresa que el Derecho penal es " una rama del Derecho Público Interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social, reprimiendo los delitos por medio de las penas " ( 2 ).

En estos dos conceptos se encuentran varios -- denominadores comunes:



a).- Que el derecho penal desde el punto de vista objetivo, es decir, visto como una ciencia jurídica, pertenece al derecho público interno;

b).- Que se ocupa de definir o establecer las penas y demás medidas de seguridad, para reprimir los delitos, a fin de preservar el orden social.

En síntesis, para estos autores el Derecho penal es una ciencia jurídica que pertenece al Derecho público interno, que define los delitos y las penas aplicables, con el propósito de conservar el orden dentro del grupo social.

Por su parte, el tratadista español José María Rodríguez Devesa, elabora un concepto de derecho penal objetivo diciendo que es " el conjunto de normas estatales referentes a los delitos y a las penas y otras medidas preventivas o reparatorias que son su consecuencia " ( 3 )

Ricardo C. Núñez, autor argentino, dice que " el Derecho penal se puede definir como la rama del Derecho que regula la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles " ( 4 )

Mezger define al Derecho penal como " el conjunto de normas jurídicas que regulan el poder punitivo del Estado, conectando en el delito como presupuesto, la pena como consecuencia jurídica " ( 5 )

Para esta tribuna de autores, el Derecho penal se significa fundamentalmente por ser un catálogo de normas a través de las cuales se determinan las penas que serán aplicables a los individuos que cometen acciones que pueden ser en un lugar y momento determinados, consideradas como delitos.

Todos estos conceptos son válidos para describir al Derecho penal, aunque parecen mas completos los elaborados en primer lugar, es decir los expuestos por los tratadistas Favón Vasconcelos y Villalobos, ya que no se refieren a la pena en primer lugar, sino en ultimo, como consecuencia de una acción ilícita, además de citar la ubicación de la ciencia penal dentro de las ramas del Derecho, y lo que es muy importante: hacen referencia al orden social, cosa que no mencionan los tres autores señalados en segundo término ( 5 B ).

## CLASIFICACION.

Múltiples, variadas y diversas clasificaciones del Derecho Penal han sido efectuadas por los numerosos tratadistas de la materia ( 50 ). Aquí, y para tratar de alcanzar los objetivos trazados en este estudio, se analizarán sólo las clasificaciones que interesan a fin de ubicar adecuadamente al llamado **Derecho Penal Fiscal**, que es el que en última instancia ha motivado el desarrollo de este trabajo.

En una primera y muy importante clasificación, - el Derecho penal se puede estudiar desde dos puntos de vista: **El objetivo y el subjetivo**. Desde el punto de vista objetivo este estudio se realiza contemplando al Derecho penal como una ciencia, como un conjunto de normas jurídicas. Las definiciones que antes se dieron sobre esta materia, -- encuadran perfectamente en la idea de Derecho penal objetivo. Desde el punto de vista subjetivo, el Derecho penal, - se identifica con la facultad que posee el Estado para:

a) - Definir que conductas ilícitas deben ser -- consideradas delictivas y,

b).- Señalar las penas y medidas de seguridad --  
aplicables a dichas conductas ( 6 ).

El Derecho Penal también se clasifica en sustan--  
tivo y adjetivo. El primero está integrado con normas rela--  
tivas al delito, a la pena y al resto de medidas decretadas  
por el Estado en su lucha para el combate y control de la -  
criminalidad ( 6B ). El Derecho Penal adjetivo, llamado tam--  
bién Derecho instrumental o procesal, es aquél conjunto de  
normas jurídicas que tienen por objeto regular la aplicac--  
ción ante los Tribunales, de las reglas a cada una de las -  
etapas que contiene el proceso penal ( 7 ).

#### DERECHO PENAL COMUN. DERECHO PENAL ESPECIAL.

El Derecho Penal común puede ser local o federal,  
según se aplique en una entidad sola, o en un conjunto de -  
Estados federados. A su vez, y quizá esta sea la clasificac--  
ción que más interesa a este estudio, el Derecho penal com--  
mún, que es el que es valioso para todos los gobernados y  
para todas las relaciones y el Derecho penal especial, que  
imperá exclusivamente sobre una sola categoría o clase de -

personas, por razón de su mismo carácter, o bien, por la --  
situación jurídica especial en que se hallen dichas person-  
nas ( 8 ).

Este Derecho penal especial, o hablando con mayor --  
propiedad, estos Derechos penales especiales, que se caract-  
terizan por localizarse en diversos tipos de códigos y --  
leyes, han sido objeto de múltiples debates. Para algunos --  
autores, los Derechos penales especiales, no constituyen --  
de ninguna manera ramas autónomas o independientes del Der-  
recho público interno, sino que simplemente son delitos y --  
penalidades mencionados en otros ordenamientos de la legis-  
lación, pero que en modo alguno son ajenos al Derecho penal  
general o común, según Luis Hidalgo Riestra ( 9 ).

Por su parte, Eduardo Johnson expresa que en --  
su opinión, el llamado Derecho penal fiscal, como un Dere-  
cho especial, forma parte del Derecho penal común, y que --  
en nuestro país no forma una nueva rama del Derecho ( 10 ).

Estos juristas categóricamente le niegan a cual-  
quiera de los Derechos penales especiales, toda posibilidad  
de constituirse como ramas autónomas del Derecho público --

interno, separadas del Derecho penal común.

Existe otro grupo de autores que opinan que los delitos especiales ( que son tratados por esas áreas del Derecho penal especial) si bien no son ramas autónomas, si constituyen una realidad legislativa que está dotada de particularidades, especialidades y modalidades y que a partir de esa realidad legislativa, el Derecho penal especial, representa algo diferente del Derecho penal común. Es decir, se estaría en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades sui-generis. Se trataría, dice García Domínguez, de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular ( 11 ).

El autor ahora comentado, se coloca en una posición intermedia, admite que los delitos especiales, forman parte del Derecho penal común, por poseer una naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal, pero que a su vez, constituyen " una realidad legislativa " y que poseen, como antes se dijo, particularidades, especialidades y modalidades o excepciones diferentes a los delitos, catalogados en el Derecho penal común.

## TESIS UNAM

En oposición a las tesis de Luis Hidalgo Riestra y Eduardo Johnson, existen tratadistas, sobre todo del Derecho Fiscal que consideran que por ejemplo, los delitos fiscales constituyen una rama autónoma del Derecho penal común.

Por ejemplo, Héctor Villegas Basavilbaso considera que el Derecho penal fiscal o tributario como él lo denomina, se encuentra ubicado en el campo del Derecho penal contravencional y no del Derecho penal común ( 12 ).

En este mismo sentido se expresa Giuliani Fonrouge, al señalar que el ilícito fiscal se sitúa en un plano distinto del ilícito común, de tal manera que no son aplicables a ese respecto, los principios generales del Código Penal, aunque el ilícito tributario tampoco forma parte de un Derecho autónomo, sino que forma parte integrante del Derecho Tributario.

Giuliani Fonrouge aduce que en efecto, el delito fiscal es un delito especial pero que no forma parte del Derecho penal común, sino que ese delito y sus procedimientos de imposición de castigos son una parte de un todo llamado Derecho Financiero ( 13 ).

Asimismo Manuel Andreozzi, señala que el derecho penal administrativo, y particularmente el Derecho penal tributario, constituye una desmembración del Derecho Penal común, con personalidad propia y que sólo está a la espera de una correcta delimitación y de un texto adecuado. Indica nuestro autor que " es un espíritu que espera el cuerpo que lo encarne adecuadamente " (14).

Para tomar partido en alguno de los sentidos,-- de las opiniones expuestas, es necesario hacer aunque sea brevemente, un análisis del contenido y objetivos del Derecho penal común y de los llamados Derechos penales especiales.

Como ya quedó expuesto en las definiciones que se dieron de Derecho penal, se dijo que esta disciplina jurídica tiene como objetivo final la preservación del orden social, mediante la creación de normas que tipifiquen conductas antijurídicas que ocasionan daños a la sociedad -- considerada en su conjunto o a una persona miembro de ella, o bien, sean susceptibles de ocasionar de manera inminente ese daño. Asimismo, esas normas deben establecer las penas aplicables a cada conducta típica, a fin de que por medio -- de la sanción jurídica se castigue al infractor o se adop--



---ten las medidas de seguridad que permitan que se ---  
mantenga el orden social.

Si se analizan los objetivos de los derechos penales especiales, se encontrará que salvo algunas materias, el objetivo que se persigue es el mismo.

El Derecho penal posee, además de un catálogo de delitos, sanciones y medidas de seguridad, un contenido mas amplio, en cuanto a los Principios generales que regentan a esta ciencia jurídica, así como métodos de determinación y comprobación del delito y de la presunta responsabilidad del inculpaado; posee asimismo, un procedimiento a través del cual se ventilan ante los tribunales los juicios penales hasta llegar a la sentencia, y finalmente, en el Derecho penal se crean, estudian y aplican las normas que regulan la operación y funcionamiento de los centros penitenciarios. Toda esta gama de acciones, fenómenos, instituciones, entidades y funciones, forman parte de la ciencia jurídica penal ( 13 ).

Los Derechos penales especiales participan de toda esta riqueza jurídica del Derecho penal común y a él se ajustan y de él dependen. Sin el Derecho penal común, sin sus normas, procedimientos, métodos, principios e instituciones, no podrían sobrevivir los derechos Penales especiales, que por otra parte, y en esta tiene razón ---

García Domínguez, constituyen una realidad legislativa que posee modalidades y particularidades propias, pero que en nada pugnan o se oponen a los Principios generales del Derecho penal común, sino que simplemente lo complementan.

Sobre este aspecto, y en apoyo del mantenimiento de la unidad formal del Derecho penal, el doctor profesor de Derecho penal, Eusebio Forte Petit, manifiesta que "siguiendo al respecto el criterio unánimemente admitido por los distintos autores y legislaciones, las leyes especiales responden generalmente a necesidades del momento e incluir todos estos delitos en el Código Penal, sería tanto como crear un estado de inseguridad legislativa, traducida en numerosos y frecuentes reformas que sería necesario hacer y desnaturalizaría su arquitectura jurídica" (16).

En conclusión, los Derechos penales especiales en efecto, poseen modalidades, particularidades propias, se encuentran insertos en diferentes leyes ajenas al Código Penal, pero aun con sus peculiaridades, SON UNA PARTE (muy importante) del Derecho penal, y se repite, exclusivamente para fines didácticos se le dan diferentes

denominaciones, dependiendo de la materia regulada por esa area penal ( Derecho penal militar, Derecho penal administrativo, Derecho penal bursatil, Derecho penal laboral, Derecho penal sanitario, Derecho penal fiscal, etc. )

### DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.

Los esfuerzos mas notables que se han hecho -- desde hace ya varias decadas para buscar la autonomia de uno de estos Derechos penales especiales, es en torno al -- Derecho penal administrativo, y por ello, a pesar de la -- conclusión anteriormente anticipada, consistente en que -- TODOS los llamados Derechos penales especiales, son parte de un solo ordenamiento: El Derecho penal, vale la pena, -- por los objetivos que se persiguen en este trabajo, hacer un analisis detallado de este Derecho especial ( el penal administrativo ).

Un estudio que se refiera a la independencia o autonomia de una disciplina juridica, debera hacerse -- con dos enfoques diferentes: en uno se debera hacer un -- analisis cualitativo y con el otro, menos importante que -- el primero, se debera llevar a cabo un analisis cuantitativo en la relacion que guarda la disciplina juridica estudiada, con las otras correlativas.

Es en la doctrina en donde se encuentran las mejores aportaciones sobre este tema. A fines del siglo XIX Feuerbach ( 17 ) ya exponía argumentos para oponer al injusto criminal, un injusto administrativo, dotado de diferente naturaleza este último ( 17 B ).

En la legislación mexicana, ha existido siempre preocupación por distinguir claramente la sanción penal estrictu sensu, de la sanción administrativa, en efecto, como una gran garantía de seguridad jurídica, el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en su parte conducente que: " La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial ". en este precepto constitucional sin lugar a dudas se hizo una distinción, se expresa que serán los jueces, funcionarios del Poder Judicial, los que dictaran las resoluciones a través de la cuales se impongan penas por la comisión de un delito, a virtud de los conceptos que siguen al anteriormente transcrito.

Asimismo, en continuación este precepto constitucional señala que: " Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía ". Lo anterior significa, como ya se dijo, que estrictamente hay una clara diferencia entre una sanción penal y una administrativa, aunque como

dice Margarita Lomeli Cerezo ( 18 ), en una primera fase se advierte que tanto la sanción penal como la administrativa, tienen carácter represivo, y se aplica con un propósito claramente punitivo en contra de quien infringió la norma legal y alteró el orden público con su conducta. Estas sanciones no se aplican con el fin de restaurar el orden violado o alterado, sino con el propósito de imponer un castigo al sujeto y al mismo tiempo intimidar a otros individuos que se encuentren frente a la observancia de las mismas obligaciones del infractor, del cual también se persigue, como consecuencia de la pena o sanción impuesta, su corrección. Consecuentemente, desde el punto de vista constitucional es imposible hablar en México de un Derecho penal administrativo, como una disciplina autónoma e independiente del Derecho penal.

Desde el punto de vista cuantitativo, se afirma que el contraste, la diferencia entre el Derecho penal común y los Derechos penales especiales, es solo de carácter topográfico ( 19 ). Los Derechos penales especiales son aquellos que se encuentran ubicados en leyes diferentes al Código Penal, lo cual desde luego no puede significar que esos Derechos penales especiales sean autónomos o independientes de -

los Principios generales que inclusive establece el propio Código, el cual se eleva en este caso a la categoría de Ley Penal Fundamental. La existencia de una legislación penal especial, inclusive, está reconocida por el propio Código Penal, el cual establece en el artículo 6 que en aquellos casos que se cometa un delito no previsto por este texto jurídico, pero si en una ley especial, se aplicará ésta pero tomando en consideración en cuanto las disposiciones del Libro Primero y, en su caso, los aplicables del Libro Segundo de dicho Código. Que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalece sobre la general. En consecuencia, no hay duda que el Derecho penal administrativo, con toda su riqueza de contenido y toda su doctrina, no ha podido separarse de quien le da un sistema de imposición de penas, vida, formalidades, procedimientos, principios, método interpretativo, etc.

Quiero decir que lo que define al derecho penal administrativo es " es la rama del derecho que se propone un estudio especializado sobre las categorías delictivas y las sanciones que tiene a su disposición el Estado para el aseguramiento del orden publico, y para lograr el eficaz funcionamiento de los servicios publicos y demas actividades que regulan el interes general " (20).

Luis Jiménez de Asúa define al Derecho penal -- administrativo, como " el conjunto de disposiciones que -- asocian el incumplimiento de un concreto deber de los participantes con la Administración a una pena determinada " ( 21 ).

Andrés Serra Ferrás ( 22 ) expresa que el Derecho penal administrativo presenta las siguientes partes:

1.- Las faltas de policía y buen gobierno, y que están comprendidas por el incumplimiento a los reglamentos de policía y gubernativos de la autoridad municipal.

2.- Las infracciones que pueden cometer las personas en contra de los deberes que las leyes administrativas les imponen, según el campo de aplicación que tengan dichas leyes.

3.- Los delitos que puedan cometer las personas, cuando manifiesten una conducta ilícita, contraria a la ley administrativa, haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que ella ordena, y que además, dicha conducta está considerada como un hecho delictivo.

El contenido de las conductas marcadas en los puntos 1 y 2, forman parte del llamado Derecho administrativo

...ativo sancionador o Derecho administrativo contravencional, que ninguna relación guarda con el Derecho Penal en tanto que las acciones insertas en el número 3, constituye propiamente la materia del Derecho Penal Administrativo, que como ya se dijo, es un derecho penal especial, pero que forma parte integrante del Derecho penal ( 23 ).

#### DERECHO PENAL FISCAL.

Los comentarios que antes se hicieron para los Derechos penales especiales en general y para el Derecho penal administrativo en particular, son válidos en el ámbito del Derecho penal fiscal.

Incluso, el Derecho penal fiscal, o Derecho penal tributario, como también lo denominan los diferentes tratadistas ( 24 ), se divide en Derecho penal fiscal propiamente dicho, que es aquel conjunto de ordenamientos legales que señalan cuáles conductas pueden configurar hechos delictivos, y la aplicación de las penas correspondientes, y el Derecho Fiscal sancionador o contravencional, que establece las normas relativas a las infracciones a las disposiciones fiscales y la aplicación de las sanciones



correspondientes.

Es indudable que se está en ambos casos frente a un régimen legal represivo con la diferencia que uno, el Derecho fiscal sancionador o contravencional, lo manejan y aplican los órganos del Poder Administrativo.

Partiendo de la base de que el Derecho fiscal penal forma una sola unidad con el Derecho penal común, es decir, que no tiene autonomía. Emilio Margain ( 25 ) encuentra entre ambas disciplinas jurídicas, diferencias o particularidades que " lo apartan del Derecho penal común en algunos aspectos ". expresa este tratadista que las más importantes diferencias que se observan, son las siguientes:

Primera.- El Derecho penal tributario contempla la reparación civil y delictual, en cambio el Derecho penal común sólo permite la reparación delictual, ya que, dice el autor, cuando procede la reparación del daño, esta se gradúa o determina conforme al Derecho privado.

Esta afirmación del autor carece de exactitud en sus apreciaciones. En efecto, la sanción penal no es ni será nunca parte de la reparación del daño causado. En efecto, no podría afirmarse que en un homicidio por ejemplo se reparó el daño, es decir, se volvió, a la vida a la

victima mediante 30 años de cárcel que como pena se impuso al homicida, aun en el caso de que se hubiere cubierto una indemnización a los deudos.

También es inexacto que en el Derecho penal -- tributario se repare el daño civil y el delictual. No se repara el daño civil, porque no se está en el Derecho privado sino en el Derecho público, en todo caso, con el -- pago de las contribuciones, los recargos y las multas, se -- estará reparando el daño económico ocasionado al fisco, -- persona moral de Derecho público, pero con la pena privativa de libertad que se imponga al delincente fiscal que -- intencionalmente destruya una mercancía depositada en un -- recinto fiscal por ejemplo, no se estará reparando el daño " delictual " con el simple hecho por ejemplo, de aplicarle seis años de pena privativa de libertad, sino en todo caso, procediendo la autoridad fiscal, dentro de su ámbito administrativo a determinar el valor de la mercancía y cobrarle el importe de ella al responsable.

Segunda.- El Derecho penal fiscal sanciona no -- sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos: en cambio, dice el autor ahora comentado, el -- Derecho penal común castiga únicamente hechos u conductas -- delictuosas. Aquí se confunde lamentablemente el Derecho -- penal fiscal con el Derecho fiscal sancionador o contraven-

cional. Es indudable que atento a lo dispuesto por el artículo 21 de la Carta Magna, la multa y la pena privativa de libertad son sanciones bien distintas que pertenecen a ámbitos de competencia también muy diferentes. Por su naturaleza la multa fiscal no puede considerarse como una pena, atento a lo dispuesto, además de por el precepto constitucional antes mencionado, por los artículos 70 y 74 del Código Fiscal de la Federación.

Tercera.- El derecho penal tributario o fiscal sanciona tanto a las personas físicas como morales; en cambio el Derecho penal común, sólo a las personas físicas. Ya se verá más adelante, y es un punto de vista sostenido en este estudio, que las personas morales si son susceptibles de ser sancionadas por delitos fiscales, atento a lo dispuesto por el artículo 11 del Código Penal. Por lo tanto esta distinción no es tal o puede no llegar a serlo. Lamentablemente aquí se vuelve a tomar al Derecho penal fiscal como un Derecho represivo que conformara un todo unitario, situación que se estima incorrecta.

Cuarta.- El Derecho penal fiscal es susceptible de imputar responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias, en cambio en el Derecho penal común el incapaz no es responsable. En torno a esta aseveración se puede señalar que el incapaz es inimputable tanto en el

Derecho penal común como en el Derecho penal fiscal. Si -- un menor de edad, por ejemplo, comete el delito de defraudación fiscal, no se podrá penalmente proceder en su contra; lo que podría acontecer en este supuesto es que con -- apoyo en normas de Derecho fiscal sancionador, se exigiera la reparación del daño económico, es decir, el pago de las contribuciones y los recargos. Además, se le impondría a -- ese contribuyente una multa por infracción a las disposiciones legales aplicables al caso específico. Todas estas prestaciones económicas, contribuciones omitidas, recargos y multas, se exigirían al menor infractor, a través de su -- representante legal.

Quinta.- En el Derecho penal fiscal se puede -- sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como los agentes de control, en cambio, en el Derecho penal común sólo se puede sancionar a los -- que intervinieron en la comisión de delitos. Es de explorado derecho que en materia fiscal los terceros ENTREN en la relación tributaria por virtud de la figura jurídica de la solidaridad, prevista por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, también resulta de explorado derecho, que si bien los terceros pueden ser sancionados dentro del --

Derecho fiscal sancionador o contravencional. SOLO lo podrán ser por hechos propios, pero no por hechos imputables solo al sujeto pasivo de la obligación fiscal.

En conclusión, para el autor, y de ahí nacen -- la mayoría de las diferencias que apunta entre un derecho y otro, es lo mismo Derecho penal fiscal que Derecho fiscal - sancionador: es más, este último ni siquiera se ocupa de -- mencionarlo: Para este autor es lo mismo pena que sanción - fiscal, situación que parece inadmisibles, a la luz del -- artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A reserva de volver sobre muchos aspectos del - Derecho penal fiscal, se concluye esta parte del estudio -- afirmando que esta disciplina penal, por su importancia, -- por su desarrollo doctrinal, legal y jurisprudencial, no -- puede ser considerada como una parte del Derecho adminis-- trativo, como el Derecho Fiscal tampoco es una rama del Derecho administrativo, el Derecho Fiscal o Derecho tributario hace ya varios años que es considerada una rama autónoma o independiente del Derecho público, y el llamado Derecho penal fiscal, en sus principios y aspectos tributarios, depende del Derecho Fiscal; en sus fundamentos --

delictivos y punitivos, está íntimamente vinculado al Derecho penal. En este orden de ideas se puede concluir este estudio relacionado con la autonomía del Derecho penal fiscal, tratando de elaborar un concepto. Para Abdón Hernández Esparza (26) " El Derecho penal fiscal en sentido amplio comprende el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública " . En sentido estricto, esta disciplina jurídica se define como " El conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada " (27) .

#### DERECHO PENAL FUNDAMENTAL Y DERECHO PENAL COMPLEMENTARIO.

El Derecho penal fundamental está conformado por un conjunto de normas esenciales, que constituyen la base de todas las otras, que están recogidas en los códigos, por lo general. Estas disposiciones son el común denominador para todo tipo de delitos, aun cuando estos se encuentren insertos en diferentes leyes, excepto que en alguna de esas leyes se establezca lo contrario, o cuando existe norma expresa en la ley complementaria. Por ejemplo, en el Código -

Penal Federal, el libro Primero contiene todos los Principios rectores de toda la materia penal, independientemente de que los delitos se regulen por ese Código o por una Ley diferente ( 28 ). Por ejemplo: en el Capítulo de los Delitos Fiscales del Código Fiscal de la Federación existe un precepto que señala que en el caso de los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria ( art. 94 ). Por lo tanto, el precepto del Código Penal referente a las penas y medidas de seguridad ( art. 24 ) que establece en su punto número 6 a la multa como pena, no podrá ser aplicada en los juicios penales Fiscales, porque la ley especial prohibió expresamente a los Jueces el ejercicio de esta facultad. En este mismo orden de ideas, el artículo 13 del Código Penal, que menciona a los responsables de un delito, no tiene aplicación en la materia fiscal, porque en el Código Fiscal de la Federación existe el artículo 95 que precisamente enumera que sujetos tienen responsabilidad en los delitos fiscales.

El Derecho penal complementario será por consiguiente, el conjunto de normas contenidas en las leyes diferentes a los Códigos penales, que se refieren a los delitos, y que vienen precisamente a integrarse con el Dere-

-cho penal fundamental. Es decir, todos los preceptos del -  
Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federa--  
ción ( artículos 92 a 115 bis ) tendrán el carácter de De--  
recho penal complementario.

#### DERECHO PENAL NORMAL Y DERECHO PENAL DE EXCEPCION.

El Derecho penal normal es aquel conjunto de -  
disposiciones que se dictan para regular un número indeter--  
minado de casos que se suceden en lugar determinado, a los  
cuales se les aplicará la ley penal, hasta en tanto esta no  
sea abrogada o derogada. En cambio, el Derecho penal de ex--  
cepción, como su nombre lo indica, es aquel que se crea --  
cuando en el grupo social se dan alteraciones de tal natu--  
raleza, que imponen la necesidad de dictar normas legales,  
que atiendan, controlen, resuelvan y en su caso sancionen,  
las conductas ilícitas que se puedan producir en esos mo--  
mentos. Ejemplo de ello podría ser un estado de guerra, --  
una catástrofe por la presencia de fenómenos naturales, --  
lluvia, terremoto, etc. En estos casos el Estado podría --  
verse obligado a dictar normas penales de excepción que --  
tuvieran por objeto mantener o restablecer el orden. Estas  
normas, aun en el caso de ya existir, son susceptibles de -  
replantearse con mayor número de supuestos o con mayor gran-



des penas, a fin de intimidar a los seres humanos y obligarlos a conservar y mantener el orden social.

Es preciso no confundir el Derecho penal de excepción con el Derecho penal especial. Ambos tienen motivos de existencia distintos y persiguen objetivos diferentes. Uno, el Derecho penal especial se da aún en situaciones normales con la característica de que las normas penales aplicables están fuera de los Códigos Penales, precisamente por su especialidad. En cambio, las normas del Derecho penal de excepción pueden pertenecer al Derecho penal normal o al Derecho penal especial. Cualquiera de estas estructuras jurídicas podrían en caso de emergencia, modificarse para hacer frente a la situación de una mejor manera.

Existen, como ya se dijo, otras clasificaciones del Derecho penal, pero los objetivos que se trazaron para este trabajo, se estimó que no debieran abordarse.

En síntesis, el estudio del Derecho penal común es importante con el fin de encontrar la real ubicación del Derecho penal fiscal, que como ya se expresó, forma parte importante de aquél, y no es ni una rama del Derecho fiscal, ni mucho menos, una ciencia jurídica autónoma.

NOTAS AL CAPITULO PRIMERO.

- 1.- Pavón Vasconcelos, Francisco.- Manual de Derecho Penal Mexicano.- Parte General.- Editorial Porrúa.- México, 1967. p. 11
- 2.- Villalobos Ignacio.- La Crisis del Derecho Penal Mexicano .- Editorial Jus.- México 1948. p. 19
- 3.- Rodríguez Devesa, José María.- Derecho Penal Español.- Parte General.- Editorial D y Kinson .- Madrid, 1988. p. 10
- 4.- C. Nuñez, Ricardo .- Derecho Penal Argentino.- Tomo I, Parte General.- Editorial Bibliográfica Argentina.- -- Buenos Aires, 1959. p. 11
- 5.- Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- Ediciones Botas, México, 1950. p. 10. cita a Edmund Mezger
- 5 B.- Luis Jiménez de Asúa expresa a este respecto que todas las definiciones llevan en sí huellas de la personalidad de quien la produce. Cada autor pone en su definición su " temperamento " y por consecuencia, no

es posible juzgar a un tratadista del derecho a través de sus definiciones, si no nos colocamos " en el punto de vista del que lo ha escrito ". Si nos ubicamos, dice Jiménez de Asúa, en otro punto de mira - diferente, desde luego encontraríamos otros elementos que pudieran integrar a la definición. Por eso, todas las definiciones tienen algo de cierto, y todas presentan defectos.

Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado del Derecho Penal.- Tomo I.- Editorial Losada, S.A.- Buenos Aires, Argentina. 1964.

- S C.- Según la naturaleza, la duración y la colocación de sus normas, en el ordenamiento penal hace Maggiore la siguiente clasificación:
- a).- Derecho penal fundamental y Derecho penal complementario.
  - b).- Derecho penal común y Derecho penal especial.
  - c).- Derecho penal regular y Derecho penal singular o excepcional.
  - d).- Derecho penal general y Derecho penal particular o local.

- e).- Derecho penal temporal y.
- f).- Derecho penal sustancial y Derecho penal procesal.

Maggiore, Giuseppe.- Derecho Penal.- Volumen I.- Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1954 ps. 39 y siguientes.

- 6.- El Derecho penal subjetivo se identifica con el *jus puniendi*, y al decir de Zaffaroni, el hecho de que intervenga el Estado para que en su carácter de persona moral de derecho público determine las conductas que deban ser consideradas como delitos y establecer las penas aplicables, no significa que exista un derecho subjetivo del Estado para incriminar y penar. Si existiera un derecho así, se ocasionaría que todos los delitos lesionasen un único bien jurídico, que sería ese derecho subjetivo estatal, situación que es inadmisibles. En efecto, el Estado, al determinar las conductas delictivas tendrá que atender a diversos factores como la mor-

ral social, el orden público, etc. En consecuencia, la respuesta a la interrogante consiste en : ¿ hasta donde se puede institucionalizar la coacción penal ? no depende de ningún derecho subjetivo del Estado, -- sino de profundos estudios de filosofía -- jurídica.

Zaffaroni, Eugenio Raúl.- Manual de Derecho Penal.- Parte General.- Cárdenas Editor y - Distribuidor.- México, 1988.- ps. 44 y 45.

6B.- El Derecho penal sustantivo, es para Carlos Fontan Balestra, un derecho normativo, valorativo y finalista, y estos caracteres -- guardan para este autor íntima relación --- entre sí.

La naturaleza normativa de esta disciplina se deriva de la esencia misma de su objeto: las normas de derecho. A partir de la clasificación de las ciencias en naturales y culturales, en el carácter normativo del --

Derecho penal sustantivo, está implícito su carácter de ciencia cultural.

De la íntima relación en que se encuentran los caracteres del Derecho penal sustantivo, surge la naturaleza valorativa de este derecho, porque sus disposiciones contienen juicios de valor alcanzados sobre la base de una escala, cuya graduación está determinada por el interés que resulta de estimar los hechos a la luz de la finalidad propuesta por el Derecho penal.

Este es un derecho finalista porque posee un fin en sí mismo. La ley regula la conducta que los hombres deberán observar en relación con las realidades en que deben asentarse las normas, en función de un fin colectivamente perseguido y de una valoración de esos hechos.

Fontán Balestra, Carlos.- Derecho Penal.- --  
Introducción y Parte General.- Editorial ---  
Abeledo-Perrot.- Buenos Aires, Argentina, ---  
1987.ps. 19 y 20.

- 7.- Castellanos T. Fernando.- Lineamientos Elementales de --  
Derecho Penal.- Editorial Porrúa, México.- 1982. págs.  
22 y 23.
- 8.- Maggiore. Giuseppe.- Derecho Penal.- Volumen I, Edito--  
rial Temis. Bogotá, Colombia. 1954. p. 40.
- 9.- Hidalgo Riestra, Luis.- Derecho Penal Especial.- Edici--  
ón del autor.- Guadalajara, Jal.. México. 1984. p. 29
- 10.- Johnson Okhuysen. A Eduardo.- Temas Fiscales.- Edito--  
rial Humanitas. México. 1985, p. 85 y 90.
- 11.- García Domínguez. Miguel Ángel.- Los Delitos Especiales  
Federales.- Editorial Trillas.- México. 1987. p. 30.
- 12.- Villegas Basavilbaso, Héctor.- Curso de Finanzas.- Dere--  
cho Financiero y Tributario. Tomo I.- Ediciones Depal--  
ma, Buenos Aires, Argentina. 1980. p. 320
- 13.- Giuliani Fonroude, Carlos María.- Derecho Financiero. -  
Volumén II. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina  
1976, p. 591.

14.- Andreozzi, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. T.II, p. 364.

15.- Raul Carranca y Trujillo, expresa a este respecto que las ciencias penales comprenden desde luego al Derecho penal, al Derecho procesal penal, a la Antropología, a la Sociología, a la Psicología y a la Estadística criminal; a la Penología al Derecho penitenciario y al Derecho forense.

Carranca y Trujillo, Raul.- Derecho Penal Mexicano.- Parte General.- Editorial Porrúa, México, 1983, p. 13 y siguientes.

16.- Forte Petit, Celestino.- Programa de la Parte General del Derecho Penal.- Edición de la UNAM.- México 1988 p. 274.

17.- Rodríguez Devesa, José María.- Op.cit., p. 31, cita a Feuerbach.



17B.- Andrés Serra Rojas, comenta a este respecto que el Derecho penal administrativo es la disciplina que tiene por objeto el establecimiento de las infracciones y delitos de carácter administrativo, establecimiento que le es muy necesario al Estado para el funcionamiento de la Administración Pública en relación con los fines que corresponden. Esto es a diferencia del Derecho penal, que al decir de este tratadista, le corresponde la tarea de protección de los bienes vitales fundamentales tanto del individuo como de la comunidad.

Sobre este mismo aspecto, y para ahondar más en el tema, este autor expresa que existe además del Derecho penal administrativo, un Derecho penal disciplinario que está formado por un régimen de sanciones que tutelan la organización y orden interno de la administración y sus propios actos jurídicos. Si la Administración pública tiene a su cargo el funcionamiento de los servicios públicos y de los servicios administrativos, con el fin de mantener la unidad, el orden y la regularidad de los mismos, es necesario que el Estado cuente con el precitado derecho penal disciplinario.

Serra Rojas, Andrés.- Derecho Administrativo. - --  
Editorial Porrúa.- México, 1988.- T. II, ps. 504 y  
505.

18.- Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo.  
Editorial Porrúa, México, 1979, p. 21.

19.- Rodríguez Devesa, José María.- Op. cit., p. 33. -

20.- Serra Rojas, Andrés.- Derecho Administrativo. ---  
Editorial Porrúa, México, 1988, T. II, ps. 506 y  
507.

21.- Lomeli Cerezo, Margarita.- Op. cit., p. 127, cita  
Luis Jiménez de Asúa.

22.- Serra Rojas, Andrés.- Op. cit., ps. 503 y sigui--  
entes.

23.- La doctrina tanto alemana como italiana, se ha -  
preocupado por encontrar un criterio de distin--  
ción entre el Derecho penal y el Derecho penal -  
administrativo. La razón por la cual se recurre  
en unos casos a sanciones penales y en otras a -  
sanciones administrativas no puede encontrarse.

al decir de Miguel Bajo Fernández y Blanca Mendoza Buerco, en la naturaleza misma de la infracción. Según estos autores que la diferencia entre el ilícito penal y el ilícito administrativo está en la índole de la sanción que el ordenamiento jurídico correspondiente " anada " a cada uno de los hechos, penal en un caso y administrativo en otro. El análisis ontológico de la infracción jurídica no nos puede conducir, -- dicen estos autores, a afirmar que hay hechos que son susceptibles de ser calificados como -- ilícitos penales o como ilícitos administrativos. Esta opinión es digna de meditarse, si -- sobre todo, como ocurre en la materia fiscal, -- en la que un mismo hecho es susceptible de ser catalogado y sancionado simultáneamente como -- ilícito fiscal y como ilícito penal.

Bajo Fernández, Miguel y Mendoza -- Buerco, -- Blanca.- Hacia una ley de Contravenciones.- El Modelo portugués.- Estudio incluido dentro de la obra titulada: " Ensayos de Derecho Penal y -- Criminología, en Honor de Javier Piña y Palacios.- Editorial Porrúa, México, 1965, p. 37.

24.- Tanta confusión produce el Derecho fiscal sancionador y el Derecho penal fiscal, que casi no hay autor que estudie esta materia, que no de su punto de vista personal sobre el tema. Así se tiene al tratadista español José Juan Ferrero Lapalza, quien expresa sobre el derecho penal fiscal lo siguiente:

" Cuando la función sancionadora del Estado -- sigue los caminos normales, ordinarios, característicos de ella, aparece regulada por normas de derecho penal ordinario normal. Tales normas regulan infracciones y sanciones penales en sentido propio y encargan su aplicación a los órganos típicos de esta función. Pero el poder sancionador del Estado ha seguido también y con especial fuerza en nuestro sistema, otras vías distintas a las normales u ordinarias que hasta aquí hemos descrito. Nuestro ordenamiento atribuye con frecuencia el poder de imponer sanciones de carácter penal a los órganos de la Administración, a los órganos del Ejecutivo. Nace así, junto al Derecho penal ordinario o normal, un Derecho penal aplicado por la Administración. Un Derecho penal --

Administrativo. Las infracciones y sanciones - previstas por esta normativa reciben, por --- ello, frente a las infracciones y sanciones - normales u ordinarias, el nombre de infraccio- nes y sanciones administrativas ".

Ferreiro Lapata, José Juan.- Curso de Derecho Financiero Español.- Editorial Marcial Pons. - Madrid, 1983. p. 526.

25.- Margain Manautou, Emilio.- Introducción al Es- tudio del Derecho Tributario Mexicano.- Edito- rial Universidad Potosina. México, 1983. p. -- 332.

26.- Hernández Esparza, Abdón.- Op. cit., p. 36

27.- Hernández Esparza, Abdón.- Op.cit. p. 38,cita a Luis Jiménez de Asúa.

28.- Maggiore, Giuseppe.- Op.cit., p. 40.

## CAPITULO SEGUNDO

### EL DELITO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

El delito.- Concepto.- El delito en el derecho positivo mexicano.- Elementos constitutivos del delito.- Los sujetos.- La conducta.- La tipicidad.- La antijuridicidad.- La imputabilidad.- La culpabilidad.- La punibilidad.- Presencia de estos elementos en los delitos fiscales.

### EL DELITO. CONCEPTO.

El artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal aplicable en materia federal, expresa que " Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales ". Este concepto que en la ley es eminentemente descriptivo, ha sido estudiado por los tratadistas de la materia que se han ocupado tanto del tema: este es tan difícil de conceptualizar, que podría afirmarse que cada autor tiene su propio concepto del delito. Carrara, uno de los máximos exponentes de la Escuela Clásica, expresa que el delito es " La infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo

moralmente imputable y políticamente dañoso ". ( 1 )

Este concepto posee un contenido verdaderamente jurídico, toda vez que, contiene los elementos no sólo externos sino intrínsecos del objeto por definir. Por virtud de los límites que de antemano se han fijado a este trabajo, y por lo extenso que resultaría la discusión de este tema, no se harán los amplios comentarios que tal concepto merece ( 1 B).

El positivismo penal abandonó la escuela clásica y se sometió a los lineamientos marcados por la ciencia natural. Un ejemplo de la escuela positivista, es la concepción de Garofalo, el cual expresó que hay un delito natural y otro legal, que el primero se presenta cuando se realiza el hecho de la violación de los sentimientos medios de piedad y probidad; en tanto que el delito es legal, cuando la acción amenaza al Estado, que conculca la autoridad del poder social, siempre que no persiga un fin político, o bien, que lesione la tranquilidad pública, los derechos políticos, el culto, la moral pública o la legislación particular del país. ( 2 )

El delito no puede ser de ninguna manera un hecho natural, ni mucho menos es posible expresar que se presenta este cuando se violan los sentimientos medios de piedad y probidad; estos senti-

mientos de ninguna manera pueden ser elementos válidos para conce-  
 tuar el delito, aún cuando dichos sentimientos fueran máximos o mini-  
 mos. No son los sentimientos aludidos parámetros que puedan ser úti-  
 les para definir este concepto tan importante.

Fernando Castellanos dice a este respecto que " La --  
 esencia de la luz se puede y se debe buscar en la naturaleza; pero, --  
 la esencia del delito, la delictuosidad es fruto de una valoración de  
 ciertas conductas, según determinados criterios de utilidad social, --  
 de justicia, de altruismo, de orden, de disciplina, de necesidad en  
 la convivencia humana, etc.; por lo tanto no se puede investigar qué  
 es en la naturaleza el delito, porque en ella y por ella no existe, --  
 sino a lo sumo buscar y precisar esas normas de valoración, los cri-  
 terios conforme a los cuales una conducta se ha de considerar delic-  
 tuosa". ( 3 )

Castellanos expresa en su obra ( 4 ) que la defini-  
 ción de delito que da el artículo 7 del Código Penal Federal no es --  
 acertada porque no siempre puede hablarse de la pena como un elemento  
 suficientemente significativo para que por medio de la misma se pue-  
 da caracterizar al delito. En efecto, la pena es la consecuencia de --  
 la conducta jurídicamente sancionable. Es decir, una conducta humana  
 es sancionada cuando se le considera como delito, pero esa conducta --  
 no es delictuosa porque se le pueda sancionar penalmente. Tiene toda  
~~la~~ razón este autor, ya que la consecuencia que una acción produzca --  
 no puede ser útil para describir la esencia de la acción misma.



Uno de los conceptos mas aceptados que se han dado sobre el delito, es el de Luis Jiménez de Asúa quien expresa que --  
" Delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a --  
veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y --  
sometido a una sanción penal " ( 5 )

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su --  
jurisprudencia fija su criterio en relación con el concepto de deli- --  
to, y al efecto expresa que: " El Derecho Penal contemporáneo caract- --  
teriza al delito como la acción antijurídica, culpable, típica y san- --  
cionada por la pena " ( 6 )

#### ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO.LOS SUJETOS.

En el delito, como en toda relación jurídica, existen --  
dos sujetos: el activo, que es el que comete el delito o participa --  
en su ejecución y el sujeto pasivo, que se identifica con el ofen- --  
dido, con el que sufre directamente la acción, sobre el que recaen --  
los actos materiales mediante los cuales se lleva a cabo el delito o --  
bien, es el titular del derecho o del interés que se lesionó o se --  
puso en peligro ( 6B ).

Para Jiménez Huerta ( 7 ) existen dos tipos de sujetos --  
activos, el primario, que es aquel sujeto que de manera originaria, --

directa e inmediata realiza la conducta jurídicamente típica sobre cual recaen las consecuencias de derecho previstas por la legislación penal. A este sujeto activo se le llama autor material, concepto que debe ser configurado en forma restrictiva. En otro plano diferente encuentra el sujeto secundario, que es aquel que aparece al lado del sujeto primario, en forma simultánea o sucesiva, y que a virtud de las disposiciones penales que rigen la conducta de estas personas, les incorpora al tipo penal y se produce su responsabilidad. En este orden de ideas, los casos mencionados en las Fracciones II, III y VIII del artículo 13 del Código Penal Federal, se refieren a los sujetos activos primarios; los señalados en las fracciones I, IV, V, VI y VII nos hablan de los sujetos activos secundarios, los cuales adquieren la responsabilidad que les corresponde en la comisión del delito.

Para Carrancá y Trujillo, sólo la persona humana puede ser sujeto activo del delito, ya que dice este autor, que sólo ella puede actuar con voluntad y por consecuencia, ser imputable. No son pocos los casos en la historia en que algunos animales fueron objeto de procesos y sanciones penales. Ahora bien, los autores no resuelven a considerar en definitiva o dejar de hacerlo, a las personas morales como sujetos activos de un delito. Fernando Castellanos niega categóricamente que las personas morales puedan ser sujetos activos de un delito. Dice este autor que " En la actualidad es unánime el pensamiento en el sentido de que sólo las personas físicas pueden delinquir, más está en pie el problema de si las personas morales

rales o jurídicas son o no responsables ante el Derecho Penal.....

Nosotros estimamos que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independiente de la de sus miembros, razón por la cual faltaria el elemento conducta, básico para la existencia del delito." ( 9 ). En este mismo sentido se expresan Ignacio Villalobos ( 10 ) y Francisco -- González de la Vega ( 11 ). En tanto que Carlos Francisco Sodi --- ( 12 ), opina que si es posible, de conformidad con el artículo 11 del Código Penal, considerar con responsabilidad penal a las personas morales que presten auxilio o cooperación a sus miembros o socios para la comisión de un delito, el cual inclusive, a ellas --- aprovecha. Igual criterio adoptó Rafael Matos Escobedo al afirmar -- que " el Código Penal mejoró considerablemente la configuración de la responsabilidad de las personas morales " ( 13 ).

En el mismo orden de ideas expuestas en los párrafos anteriores, Raúl Carranca y Trujillo se expresa en forma indecisa. Comienza por admitir la responsabilidad solo para la persona humana, es decir, el hombre individualmente considerado, y culmina señalando que " En suma, debemos concluir que en nuestro código si se considera en casos concretos como posibles sujetos activos a las personas jurídicas, y al hacerlo, en preceptos modelo de timidez, como por lo demás cumple a un primer ensayo legislativo en --- México sobre tan debatida cuestión, reproducéscese parcialmente el ---

acuerdo del Congreso de Bucarest y se sanciona independientemente - la responsabilidad de la persona moral y la de sus miembros. adop- - tándose unicas sanciones para la primera, la suspensión y disoluc- - der, las pecuniarias y las contra la reputación, quizá por enten- - derse que estas repercutirán sobre los miembros inocentes de la - - corporación, siendo lo cierto que también las otras repercuten - - igualmente en más o menos " ( 14 ).

Es de considerarse que al amparo de lo dispuesto por los artículos 11 y 24, punto 16 del Código Penal, si debe de - - estimarse que las personas morales pueden incurrir por sí mismas en responsabilidad penal, cuando se den los supuestos previstos, por - - el preditado artículo 11. Sobre todo cuando esos delitos revisten - - un carácter económico. En la actualidad las personas jurídicas - - ejercen una influencia definitiva en la situación económica del - - país y sería justificable y hasta beneficioso que cuando una persona moral cometiera un delito con repercusiones económicas graves para un tercero o para la colectividad, que la autoridad penal, después de ventilado el proceso correspondiente, y si se dan los elementos que prueben plenamente su responsabilidad, se le dicte sentencia - - decretando la suspensión o disolución de dicha persona moral (14B).

En el Derecho Tributario está fuera de toda duda la responsabilidad fiscal directa de las personas morales, quienes - -

como ya se dijo, representan un factor muy importante en la vida económica de nuestro país. Es más, en materia fiscal, las personas morales constituyen el grupo más importante de contribuyentes, tienen plena capacidad, en los términos previstos por las leyes fiscales, para ser contribuyentes, y por consiguiente, también con plenitud de obligaciones, se les consideran sujetos de infracciones fiscales y deudoras de las sanciones que en su caso imponga la autoridad fiscal. Se considera a la persona moral titular de un voluntad social, que puede utilizar para cumplir o para violar la ley, y por tanto, esa violación, cuando se dé, tendrá como consecuencia, la imposición de una sanción fiscal. No será posible concebir a una persona jurídica que tiene facultades otorgadas por la ley para celebrar multitud de negocios jurídicos, que no pudieran ser al mismo tiempo sujeto de obligaciones fiscales, y que incurriera en responsabilidad cuando incumpliera con esas obligaciones. " En efecto, si la esencia de la persona, tanto individual como colectiva, consiste en ser un centro de imputación de acciones humanas, nada impide que los actos de una persona individual, en vez de imputarse a su centro psico-físico, se imputen a otro centro polarizador: la persona colectiva " ( 15 )

En el caso de las responsabilidades fiscales de las personas morales por las infracciones cometidas por sus

agentes legales o representantes, no es una responsabilidad de tipo subsidiario ni siquiera solidario, sino de carácter directo y principal. Inclusive, esta responsabilidad fiscal que se atribuye a una persona moral en principio, puede trascender con carácter solidario, a los directivos, miembros del Consejo de Administración y aun a los socios o accionistas, atento a lo dispuesto por las propias disposiciones legales (16).

El famoso aforismo clásico de *societas delinquere non potest* que según Savigny nace de la existencia ficticia de la persona moral, ha perdido hoy en día una gran parte de su eficacia, y solo puede actualmente significar que por virtud de estar frente a una persona física, no es posible aplicar indiscriminadamente las penas establecidas por el Código Penal, como la privativa de libertad, pero si, como en forma congruente lo establecen los artículos 11 y 24-16 del Código Penal, es susceptible, viable, legal y posible aplicar a estas personas la pena de suspensión o disolución, como sucede en la materia fiscal, con la aplicación de sanciones económicas.

A nuestro juicio, y para terminar el punto referente a los sujetos del delito, debería crearse, dentro del Capítulo de Delitos Fiscales del Código Fiscal de la Federación un precepto que estableciera para las personas morales, la pena de suspensión de actividades o de disolución, cuando

cuando por la gravedad de los delitos fiscales cometidos, fuera aplicable esta sanción. Con ello se combatiría eficazmente el fraude tributario de este tipo de contribuyentes.

## LA CONDUCTA

El delito es algo solo atribuible a la persona, por virtud de que solamente ella puede, a través de acciones u omisiones producto de su voluntad, realizar el elemento fundamental del delito, que es la CONDUCTA. Algunos tratadistas del Derecho Penal le dan diferentes nombres y prefieren usar diversas denominaciones como " acción ", " acto " e inclusive el término " hecho ". Parece que el mejor término a emplear es el de " conducta ", ya que este es muy amplio en su concepción y no hay generalmente necesidad de utilizar ningún otro que sirva para precisar, aclarar o complementar el objeto de estudio.

Excepciones a esta regla las constituyen aquellos delitos en los que además de la conducta de la persona, se requiere de un hecho, un resultado material, unido por un nexo causal.

En el término " conducta " antes expuesto quedan comprendidos no sólo los actos positivos o acciones, sino

también los negativos u omisiones. esta noción representa en consecuencia, no solo las formas positivas de actuación, sino también las formas negativas con las cuales las personas manifiestan externamente su voluntad. El Derecho penal, como el derecho en general, no regula la conducta interior de las personas. Los anhelos, deseos, sueños, no son objeto de regulación del Derecho penal, sino solo los actos de conducta que se externalizan y, que están jurídicamente considerados como delitos por la legislación vigente. Ahora bien, como se verá en seguida, para el Derecho penal la intención, es decir, el aspecto interno de la conducta manifestada hacia el exterior, si se toma en cuenta de manera muy importante, pero se repite, ese aspecto interior solo interesa a al Derecho penal, cuando constituya un factor determinante, un precedente directo e inmediato de un acto de conducta que se exterioriza y produce consecuencias de derecho y esta esa conducta considerada como delito por la ley. Castellanos define a la conducta diciendo que " es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito " ( 17 ).

Existen tres elementos o factores que integran a la conducta, que están unidos de manera inseparable y que para efectos penales forman una unidad: la conducta típica. Esta conducta es: 1.- un hecho psíquico y 2.- un hecho físico que simultáneamente se presentan en los delitos. El tercer elemento es la realización de un fin que puede ser o no deseado por el sujeto agente, pero que fatalmente se presenta con la realización del acto de conducta externo ( 17B ).



El elemento interno está integrado por la voluntad . Jiménez Huerta afirma que " la voluntad del hombre es el arco y la flecha de la conducta típica " ( 18 ). En efecto, la voluntad de la persona es un factor que invariablemente se presenta en todas las figuras típicas delictivas. La conducta humana será penalmente relevante, siempre que esa conducta esté presidida por un acto de voluntad del individuo que manifieste dicha conducta. Ahora bien, el grado de participación de ese factor interno llamado voluntad, interviene sólo para clasificar a los delitos en dolosos, culposos o de imprudencia y preterintencionales ( 19 ), pero ese grado de influencia de dicho factor, no hace que la conducta típica sea o deje de serlo. Por ejemplo, una persona manejando su vehículo a exceso de velocidad, atropella y lesiona a otra, o si un individuo que portando un arma, por descuido, mediante un movimiento instintivo, la manipula, se le escapa un disparo y priva de la vida a otra persona. En este orden de ideas, son atribuibles al elemento interno o voluntad, no sólo los actos que son producto de un querer consciente, sino también aquellos que son colaterales a una inercia de la voluntad ( delitos imprudencia les ).

-----

Es muy importante dejar sentada la idea de que ese factor interno debe estar presente en la conducta típica aunque sea en un mínimo grado, ya que si no está presente aunque sea en su mínima expresión la voluntad de la persona, no habrá conducta típica y no existirá el delito. Por ejemplo: si una persona sufre un ataque epiléptico y por causa de ello pierde el control de su vehículo y ocasiona un choque con otro vehículo y se generan daños. Hay aquí AUSENCIA de voluntad y no se da la necesaria conducta típica para que pudieran presentarse los delitos de daño en propiedad ajena y lesiones u homicidio, que en otras condiciones si se hubiera podido tipificar, precisamente por falta de cuando menos una porción mínima de esa voluntad o factor interno psicológico que gobierna nuestros actos y movimientos, aun los instintivos ( 20 ).

El segundo elemento de la voluntad es el hecho físico, éste es el momento o inercia, o la abstención de él ( en los delitos por omisión ) es un factor que complementa a dicha voluntad. Los momentos y acciones corporales del individuo que dependen de la voluntad, o cualquier acción exterior del sujeto que modifique o regule su voluntad, formarán parte de la conducta típica. Este factor externo es necesario e in -

---dispensable para producir las consecuencias susceptibles de ser considerados como acción delictiva.

El tercer elemento de la conducta típica es el fin o el objetivo que desea el sujeto que se produzca con su manifestación de conducta. En los delitos dolosos este tercer elemento es un factor muy importante para la tipificación. El momento final de la manifestación de la conducta sirve al Juez para apreciar en toda su magnitud la tipicidad o falta de ella de la precitada conducta.

Es muy importante para el Derecho penal la precisión con que se trate el fin último de la conducta, porque ello determinará la naturaleza del delito cometido o bien, si este delito no existiera. Simón Huerta da ejemplos muy acertados al respecto. Dice que si un hombre se apodera de una mujer con el fin de satisfacer su deseo erótico sexual o para casarse, se tipificará el delito de rapto, pero si este fin es distinto, la conducta tendrá una relevancia penal diferente. Lo mismo acontece si una persona toma un libro propiedad de otro, pero sólo lo sostiene en las manos y lo lee sin moverse del lugar de donde tomó ese libro. En este caso no podrá tipificarse el delito de robo, porque para ello sería necesario que se hiciera este apoderamiento de cosa ajena con el propósito

sito ( fin ) de apropiárselo, situación que no se dá en el ---  
ejemplo anterior ( 20B ).

En resúmen, las diferentes tendencias finalistas de la conducta humana, proporcionan a la legislación penal y - al juzgador la adecuada o inadecuada conexión de la razón con los hechos, para poder concluir si se está frente a una con - ducta típica o no. Con ello se resuelve en muchas ocasiones - la juricidad o antijuricidad de la conducta, así como el -- grado de responsabilidad del sujeto.

No debe confundirse este fin u objetivo de la -- conducta con el resultado producido. Aquel es una parte del --- elemento psicológico llamado voluntad; el resultado es el ---- cambio que se produce en el mundo exterior por la manifestación de voluntad del agente o bien, el no cambio producido por la - acción esperada y no realizada por el sujeto. El resultado pue- de consistir no solo en el cambio en el mundo exterior, con -- sistente en el daño causado, sino también en el daño potencial que puede ser susceptible de ser causado; es decir, la conducta típica por los resultados producidos puede ser de daño o de -- peligro ( 20C ).

Otro factor importante de la conducta típica es el llamado nexo causal. Este se concibe como la relación que puede existir entre la conducta del sujeto y el resultado producido. El dogma de la causalidad que en el pasado tuvo un valor penal absoluto, en la actualidad ya no es así, pues se considera que solo tiene valor para cierto tipo de delitos: aquellos en los que la conducta se vincula con un hecho, pero no para los delitos en los que hace falta sólo una conducta típica.

Sea como fuere, en muchos delitos, en los que la conducta se liga a algún hecho, la causalidad sigue revistiendo importancia ( 20D ).

El encadenamiento de los hechos producidos por la conducta, conducen frecuentemente al juzgador a concluir en la tipicidad, la imputabilidad y la culpabilidad del sujeto. Este nexo causal es escurridizo en su apreciación, pues está integrado por factores subjetivos de carácter filosófico que pueden inclusive llevar al juzgador a conclusiones erróneas o injustas ( 20E ).

Como ya se expuso con anterioridad, la conducta del sujeto agente del delito, puede ser positiva, es decir, a través de la realización de un acto o una serie de actos, o negativas consistente en una actitud omisiva de la persona.

Para el análisis que posteriormente se haga de la voluntad comisiva u omisiva de los responsables en los delitos fiscales, es importante precisar que la conducta positiva se da cuando con una acción la persona viola una ley prohibitiva, en tanto que la conducta negativa se presenta cuando hay un no actuar del sujeto agente en algo que la ley ordena expresamente realizar.

La comisión o el acto positivo es toda actividad material o intelectual de carácter externo que lleva a cabo la persona teniendo a realizar una modificación, transformación o alteración del mundo exterior o de poner en riesgo la modificación que necesariamente debe producirse. Para algunos tratadistas del Derecho penal, los actos comisivos suponen una acción, un movimiento físico necesario de la

persona; esto no siempre es cierto y válido, porque la acción muscular, física, la puede realizar otra persona, como sucede en la autoría intelectual, y sin embargo, es indiscutible que el autor intelectual de un delito de robo, de homicidio o de contrabando, por ejemplo, está llevando a cabo un delito de comisión ( 20F ).

Los delitos de comisión a su vez se subdividen en unisubsistentes y plurisubsistentes. Los primeros son aquellos en los que la conducta se manifiesta en un sólo acto, en una sola acción del sujeto, por ejemplo: la injuria. Bastará en este caso la pronunciación de la palabra o las palabras, para que el delito se configure. En cambio, los delitos plurisubsistentes son aquellos en los que la conducta típica se realiza a través de un proceso continuado de actos. La defraudación fiscal es ejemplo de este tipo de delitos, ya que para que la conducta se tipifique se requieren varios actos conductuales continuados para llegar a la plena comisión del delito.

Los delitos por omisión son aquellos en los que la persona no actúa, se abstiene de obrar, no obstante que tiene el deber de hacerlo. La omisión es el reverso de la

acción. La omisión en consecuencia, según Cuello Calón, -  
consiste en una inactividad voluntaria cuando la ley penal  
impone el deber de ejecutar un hecho determinado ( 21 ).

En los delitos omisivos se debe distinguir la  
llamada omisión simple de la omisión compleja, denominada  
comisión por omisión. En la primera como ya se dijo, la --  
conducta típica se presenta como una mera abstención del --  
sujeto. Basta que este se presente, para que se configure  
el delito. En cambio en la comisión por omisión la conducta  
típica se integra con el incumplimiento de un deber jurídico  
de obrar y con una abstención. Aquí hay la violación a dos -  
normas: una llamada preceptiva, que ordena hacer algo, y una  
prohibitiva, que ordena no hacer. Ejemplo de un delito por -  
omisión, se encuentra en el artículo 253 fracción I inciso -  
a) del Código Penal, el cual sanciona la negativa de los --  
comerciantes para vender artículos de consumo necesario o --  
generalizado, teniéndolos en su poder, con el fin de obtener  
una alza en los precios.

Ejemplo de un delito de comisión por omisión,  
es el previsto y sancionado por el artículo 111 fracción I  
del Código Fiscal de la Federación, el cual tipifica y san-  
ciona el hecho de no presentar declaraciones fiscales, estan-



do obligado a ello, durante dos o mas ejercicios. En este caso, se viola en primer lugar una norma preceptiva, la que ordena presentar en cada ejercicio una declaración fiscal, y otra prohibitiva, la que dispone que no sea por mas de un ejercicio, ya que si recurre en dos o mas, se cometerá el delito de referencia ( 22B ).

Lugar y tiempo en la comisión de los delitos.

Generalmente la conducta típica se manifiesta y produce sus efectos en un mismo lugar, por ejemplo: el homicidio, las lesiones: en cambio, en otros delitos la conducta típica se manifiesta en un lugar y los efectos de esta conducta se producen en otro. Por ejemplo: una persona que reside en el Estado de Puebla, envía una carta a otra que reside en el Estado de Chihuahua y en ella la amenaza de muerte, al recibir la carta el afectado, presenta la denuncia ante el Ministerio Público de su localidad. En donde debe procurarse al responsable ? ¿ Ante la autoridad judicial con jurisdicción en el Estado de Puebla, o bien en el Estado de Chihuahua ? Esto es lo que se conoce con el nombre de " delitos a distancia " . El problema del conflicto de jurisdicciones. Este problema ha tratado de ser resuelto con apoyo en tres teorías fundamentales:

Teoría de la actividad.- Es aquella que consiste en que el delito se comete en el lugar y en el momento en que fué externada la conducta típica.

Teoría del resultado.- Consiste en que la conducta típica se produce en el lugar y al momento en que se producen las consecuencias de derecho que se buscaban por el sujeto activo.

Finalmente, la Teoría del conjunto o de ubicuidad, consiste en que la conducta típica se realiza indistintamente en el lugar en donde se produjo la manifestación de voluntad o en donde se realizaron las consecuencias.

En nuestra legislación penal no existe una norma para regular con precisión este tipo de conductas, y ello ha motivado que se adopten posturas diferentes en relación con esta conducta típica, aunque el criterio que más se ha adoptado es el que coincide con la Teoría del resultado, mencionada en segundo término ( 220 ).

Por lo que respecta al tiempo en que se comete el delito, éste se clasifica de la siguiente manera:

a).- Instantáneos, cuando el delito se agota en todos sus elementos componentes, en forma simultánea o inme-

diatamente después de manifestada la conducta típica. ---  
 Ejemplo típico de delito instantáneo lo es el delito de -  
 contrabando, previsto y sancionado por el artículo 102 del  
 Código Fiscal de la Federación. En efecto, en este delito,  
 con unidad de tiempo se manifiesta la conducta típica y -  
 sus elementos componentes.

**Delito continuo o permanente.** es aquel en el que  
 con unidad de acción, la conducta típica se prolonga a ---  
 través del tiempo. Por ejemplo: el delito asimilable al -  
 contrabando, al que se le conoce con el nombre de posesión  
 ilegal de mercancía de procedencia extranjera, previsto y -  
 sancionado por la fracción II del artículo 105 del Código-  
 Fiscal de la Federación.

Por último, el delito **continuado** es aquél que con  
 un mismo propósito, pero con diferentes conductas manifiestan-  
 das a través del tiempo, se viola un mismo precepto legal.  
 Por ejemplo, cuando una persona ha cometido varios delitos  
 de contrabando, en diferentes momentos y la autoridad pue-  
 de probar las conductas típicas manifestadas por el sujeto  
 activo del delito : 2º D : . Inclusive, en este aspecto, el

Código Fiscal de la Federación es explícito, porque el artículo 99 conceptúa en especial al delito continuado.

#### LA TIPICIDAD.

El aforismo latino que reza "nullum crimen sine lege" encierra todos los aspectos fundamentales de la tipicidad. Jiménez Huerta expresa que la tipicidad es una genuina expresión conceptual del moderno Derecho penal. Mezger afirma que "Es indudable que el delito es acción antijurídica", pero si no fuere más que esto, podría cualquier precepto del sistema jurídico ejercer influjo decisivo en esta fundamental característica del hecho punible. El Derecho penal se hallaría entonces en una situación extremadamente desagradable y peligrosa: al más importante presupuesto de la pena LA ANTIGURICIDAD, sería dependiente de manera inmediata de la multitud inabarcable con la vista y en constante cambio de la norma jurídica en el total ámbito del Derecho. El Derecho Penal, que lleva en sí, por definición, los ataques más sensibles y profundos en el patrimonio, en la libertad, en el honor, e incluso, en la vida de los ciudadanos, caería en un estado insufrible de incertidumbre, de falta de seguridad. Por ello, resulta im-

prescindible que el mismo se procure el adecuado remedio y la claridad indispensable para que en su ámbito - la antijuricidad, por lo menos en lo que concierne a - la fundamentación del delito, aparezca determinada de manera precisa e inequívoca. El derecho penal ha creado esta necesaria claridad mediante un uso extraordinariamente ingenioso: mediante el tipo "(23)".

Sobre este mismo aspecto, y refiriéndose a la - conducta antijurídica, que en seguida se estudiará, - Carranza y Trujillo dice que: "La acción antijurídica - ha de ser típica para considerarse delictiva" (24). En consecuencia, una conducta para ser considerada como delito, no será suficiente que sea contraria a la - Ley, sino que además será estrictamente necesario que dicha conducta encaje perfectamente dentro de la figura delictiva creada por la norma penal correspondiente. Esta situación inclusive, está consignada como una importante garantía de seguridad jurídica, al expresar - el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su tercer párrafo que:

"En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón - pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al caso de que se trata ". Por lo tanto

to, no es posible que exista alguna conducta ilegal -- considerada como delito, si no se hace presente la tipicidad, que no es sino la adecuación, el exacto entalle de una conducta concreta con la descripción que de ella misma hace la ley penal, en forma abstracta.

Castellanos Tena define a la tipicidad diciendo -- que es "el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la Ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la adecuación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa" (25).

No debe confundirse el tipo con la tipicidad. -- el primero, es la descripción del delito por la Ley Penal, en cambio, la tipicidad, es la comparación de la conducta con el presupuesto legal (o tipo) y si encuadran en bonan perfectamente uno u otro, se produce, se genera, se consume la tipicidad.

Segun Castellanos Tena ( 25 B ), los tipos, es -- decir, los presupuestos legales de una conducta anti-jurídica, se clasifican de la manera siguiente:

1.- Normales y Anormales. Los tipos normales son aquellos en los que la Ley Penal se concreta exclusivamente a hacer una descripción objetiva del supuesto jurídico. En cambio, los tipos anormales se presentan cuando

el Legislador incluye en esa descripción además, otros elementos subjetivos o normativos que obligan a llevar a cabo una valoración jurídica o cultural de los predichos supuestos. Por ejemplo: En la fracción III del artículo 107 del Código Fiscal de la Federación, se dice que serán sancionados con las mismas penas que corresponden a la defraudación fiscal, a quienes se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. Aquí se está haciendo simplemente una descripción objetiva de una conducta. Es el tipo de este supuesto legal es normal. En cambio, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que da el tipo para el delito de defraudación fiscal, expresa que quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Aquí los términos "engaños", "errores", son términos que requieren una interpretación, una valoración subjetiva, y por lo tanto se estará frente a un tipo de los llamados anormales.

2.- Fundamentales y básicos. Los bienes jurídicamente tutelados, le sirven al legislador para formar grupos o categorías de tipos delictivos, capaces de servir de cuerpos orgánicos que describan toda una gama

de conductas antijuridicas, por ejemplo: "Delitos contra la vida e integridad corporal". "Contra el patrimonio". "Contra la salud". Etc. Cada grupo de estos delitos -- constituye una "familia". Los delitos basicos por su parte, son aquellos en los que el delito mas tipico se encuentra a la cabeza de los demas delitos de su mismo genero. El homicidio es el delito basico del grupo de los "delitos contra la vida e integridad corporal", por ejemplo. El delito tipo es basico cuando tiene plena independencia de los demas de su grupo.

3. - Especiales y complementados. - Los delitos -- especiales estan formados por el tipo fundamental al cual se le adicionan otros elementos, los cuales, los separan de aquel que es considerado como basico. Por ejemplo, en los delitos fiscales el contrabando es un delito especial derivado del fraude que es el delito basico.

Los delitos complementados son aquellos que el tipo se integra con un delito basico o fundamental, -- adicionado con una circunstancia o peculiaridad diferente. Por ejemplo, el contrabando calificado, que es aquel que se encuadra dentro de la fraccion I del articulo 107 del Codice Fiscal de la Federacion ( contrabando con violencia ).



4.- **Agravados y Privilegiados.**— Los primeros son aquellos tipos en los que el delito puede alcanzar un mayor grado de intensidad y consecuentemente una sancionabilidad también mayor. El contrabando cometido por funcionarios públicos, previsto por la fracción II del artículo 107 del prescrito Código Fiscal de la Federación, es uno de este tipo. Los delitos privilegiados, por el contrario, son aquellos en los que algún factor que influye en el tipo, sirve para considerarlo menos grave. Por ejemplo el delito de contrabando de mercancías exentas del pago del impuesto previsto y sancionado por los artículos 102 fracción II y 104 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

5.- **De daño y de peligro.**— Si en el tipo legal se está tutelando la destrucción y deturpación de un bien, como la vida, el patrimonio, etc., el delito será de daño. En cambio, si lo que se tutela es la simple posibilidad de que pueda presentarse el daño, el delito será de peligro. Por ejemplo: el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Tributario, es un delito de daño. La omisión de presentación de declaraciones por los o sea ejercicios, a que se refiere la Fracción I del artículo 111 del C.F.F. sería un delito posiblemente de peligro.

Estos son los grupos o clasificaciones más importantes de los diferentes tipos penales. Los autores para fines didácticos fundamentalmente agregan otras muchas clasificaciones más, cuyo estudio rebasaría los límites que se han fijado para este trabajo.

Para concluir el estudio de la tipicidad basta señalar que en aquellos casos que no haya tipo o no haya tipicidad, la conducta de la persona no podrá nunca llegar a configurar la comisión de ningún delito. Cuando falta el tipo se dice que no hay delito, en cambio, cuando hay el tipo y existe la conducta del sujeto activo, pero esta no encuadra, no encuadra perfectamente dentro del supuesto legal, se dice que la conducta es atípica, y por lo tanto dicha conducta no podrá ser delictiva ( 250 ).

#### LA ANTIJURIDICIDAD.

La antijuridicidad o antijuricidad como noción jurídica se podría conceptualizar como todo aquello que va en contra del Derecho. En la obra dice a este respecto que " Antijuricidad es oposición al Derecho y como el Derecho puede ser legal, declarado por el Estado y formal, o bien de fondo o contenido material, también la antijuridicidad se puede afirmar que es formal, por cuanto se opone a la Ley del Estado, y material por cuanto afecta

a los intereses protegidos por dicha ley " ( 26 ).

Es desde luego importante precisar que la anti-juridicidad como elemento corruptor del orden jurídico, nunca se da aisladamente en uno de sus dos elementos ya que uno presupone necesariamente al otro, y la única diferencia es que la anti-juridicidad formal es el continente, es el cartabón previsto por la norma legal, y el otro la anti-juridicidad material, es el contenido o sea, los hechos de la conducta humana que violan el ordenamiento legal con los cuales se están dañando los intereses esenciales de la organización social que están jurídicamente protegidos. Maggiore señala que el delito no es una acción cualquiera, sino una acción anti-jurídica y que en el derecho penal posee un valor absoluto la proposición que reza: " Sin anti-juridicidad no hay ningún delito " ( 27 ).

El profesor argentino Ricardo C. Muñoz, expresa en su obra ( 28 ) que fue Francisco Carrara quien por primera vez, de manera conciente y clara, aportó ideas sobre la anti-juridicidad como un elemento importante del delito.

Carrara sigue afirmando el autor ahora citado, no definió al delito como una acción, sino como " una infracción ", ya que el delito no se deduce ni del hecho natural producido, ni de la prohibición de la ley, considerados en forma separada, sino del conflicto, del choque que surge

entre aquél y esta. Es decir, que la esencia jurídica del delito o antijuridicidad, consiste en una contradicción de un acto de conducta de la persona con una disposición jurídica. Complementando esta idea, Porte Petit señala que una conducta o un hecho serán antijurídicos cuando siendo típicos, es decir, cuando se trata de conductas jurídicamente indebidas o violatorias del precepto legal no están protegidas por una causa justificada. Añade este autor que para la existencia de la antijuridicidad es necesario que se de una condición doble: una positiva, que es la adecuación de la conducta o hecho a la norma penal; y otra negativa, consistente en que esa conducta típica no este amparada por una causa de exclusión o justificación. Que es causa de justificación aquella que acomoda o ajusta dentro del derecho a una conducta o hecho, que de otro modo serian antijurídicos ( 29 ).

La antijuridicidad maneja como elemento fundamental a la conducta externa del sujeto, pero nunca en su elemento psicológico causal, ya que ello se refiere a la culpabilidad. Esta conducta externa se analiza sólo desde un punto de vista objetivo:

a). - una disposición legal que contiene un mandamiento de conducta:

b).- Una conducta manifestada en su lugar y momento determinado que contraviene, que viola esa disposición legal;

c).- Lo anterior dá como resultado necesario una conducta antijurídica, la cual podrá estar prevista y sancionada por la disposición legal correspondiente (2º B).

La antijuridicidad no se da solo en el derecho penal, no es esta situación propia y característica de esta disciplina jurídica, sino que se da en cualquier otra rama de la ciencia jurídica: En el derecho civil, en el derecho del trabajo, en el mercantil, Etc. No obstante, en derecho penal este fenómeno adquiere capital relevancia, por virtud de que tanto la conducta, como los bienes y derechos jurídicamente protegidos presentan por lo general mayores repercusiones dentro del grupo social, en caso de que acontezca su violación.

También la consecuencia en cada hecho antijurídico de los antes mencionados es diferente. La antijuridicidad en consecuencia, es solo una y tiene un carácter indivisible en cualquiera de las materias de Derecho. La base, la esencia de lo ilícito, de lo antijurídico se derivan de consecuencias no eventuales o contingentes, sino de la esencia de los ordenamientos legales, ya sean estos sustan-

ciales o formales que se presentan al ser violados o incumplidos (TSC).

En la materia fiscal la antijuridicidad se da como una unidad es decir, lo antijuridico fiscalmente hablando, es aquella conducta que incumple, que es contraria a la disposición fiscal. Pero, al estar en la mente de todos el criterio de que entre mas grave sea la violación más enérgica es la sanción. Así se tiene que en el derecho tributario el incumplimiento fiscal, la tardanza en la satisfacción de las contribuciones adeudadas al fisco ocasiona una sanción leve, que es el pago de los recargos; si la violación es más grave, y el contribuyente que viole la norma es objeto de un reclamo de parte de autoridad y/o de una consecuencia de ello repara su acción antijuridica, se deberá someter además, al pago de una sanción económica. Finalmente, si una conducta en dicha materia fiscal, ocasiona además en el grupo social de alguna manera, se estará frente a una acción de carácter delictivo. El Banco Penal esta dedicado a sancionar las conductas antijuridicas socialmente mas graves, las que causan mayores repercusiones en los bienes y derechos jurídicamente protegidos. La colocación, la ubicación de la conducta antijuridica en el ordenamiento ya simplemente fiscal, o bien, en el ámbito penal, lo da la repercusión que pueda generar esa acción.

el daño susceptible de ser producido lo cual complementa, como se vera mas adelante, el acto volitivo interno, o la intención o propósito que persigue el sujeto agente con la realización de la conducta típica manifestada.

Ya en el párrafo anterior al dar el concepto de antijuridicidad de Forte Petit, se expresó la noción jurídica denominada " Causas de Justificación ", se hará ahora un breve análisis de ellas con el propósito de describir cómo algunas conductas típicas, llegan a no ser antijurídicas, precisamente por estar presente alguna de estas situaciones o " Causas de Justificación ". Estas causas constituyen una negación del delito, pues aunque exista el tipo en la ley, y la tipicidad en la conducta, la presentación de alguna de estas causas hará que no exista el delito. Nuestro Código Penal en el artículo 15 menciona estas causas denominandolas " **Circunstancias excluyentes de responsabilidad** ". Este precepto agrupa no solo a las conductas típicas pero no antijurídicas como por ejemplo la legítima defensa, sino también a otras eximentes de responsabilidad como son: Ausencia de conducta, inimputabilidad e inculpabilidad.

Las causas de justificación se dan cuando:

1.- Existe una disposición legal que considera a un hecho como delito ( tipo ).

2.- Existe un acto de conducta libre y consciente que encuadra en el presupuesto legal ( tipicidad ) y.

3.- La propia ley considera no obstante que esa conducta típica no será estimada como delito ( no será anti-jurídica ), por haberse presentado alguno o algunos elementos objetivos, ajenos a la voluntad del sujeto activo -- que le dan a la acción otra calificación diferente a la del delito. Estas causas de justificación para que efectivamente lo sean, deben tener un carácter objetivo, deben estar referidas y estrechamente vinculadas a la acción misma y -- deben ser impersonales.

Núñez afirma al respecto que en las causas de -- justificación existe impunidad. Que esas circunstancias que rodean a una causa de justificación transforman al hecho -- jurídicamente dañoso por ofender a un interés jurídicamente protegido, en un hecho jurídicamente beneficioso, porque a costa del daño ocasionado se resguarda otro interés más -- valioso. ( 30 )

Por consiguiente, dentro de las llamadas -- " circunstancias excluyentes de responsabilidad " del Có--



digo Penal, solo tienen el carácter de causas de justificación, las mencionadas en las fracciones III. ( legítima defensa ); IV. ( estado de necesidad ); V. ( cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho ); VII ( Obediencia jerárquica ) e. VIII ( impedimento legítimo ).

La ausencia de conducta, como eximente de responsabilidad se presenta en el supuesto previsto por la fracción I del Código Penal.

Las causas de inimputabilidad se dan cuando la conducta del sujeto activo del delito carece de capacidad plena para manifestar su voluntad ( fracción II y IV del Código Penal ).

Finalmente las causas de inculpatibilidad se presentan cuando el sujeto exteriorizó una conducta en forma libre, esa conducta se tipifica, pero la ley la excluye de la aplicación de una sanción jurídica por virtud de que no se presentan ni la intención ni la imprudencia, como elementos conformativos de la conducta, sino que el daño se produce por un mero accidente, por una desgracia ( art. 15 fracciones X y XI del Código Penal ).

Luis Jiménez de Asúa señala con fines didácticos las diferencias que hay en cada uno de estos elementos. Dice este autor que en las causas de justificación no hay delito; que en las causas de inimputabilidad, no hay delincuente y en las excusas absolutorias o causas de inculpabilidad, no hay pena ( 31 ).

La objetividad distingue también a las causas de justificación de las demás eximentes de responsabilidad. En efecto, por virtud de que estas causas son objetivas, son reales, aprovechan a todos los sujetos que hubieran participado en la comisión del delito. En cambio, las otras causas eximentes de responsabilidad son subjetivas, esto es, tienen un carácter personal, y por lo tanto, solo pueden ser útiles para los sujetos que se hallen en la posición que establezca para ellos la ley penal. Otro signo distintivo más es el que, mientras en las causas de justificación no ha lugar a la reparación del daño, en las otras excluyentes de responsabilidad, si es factible que desde el punto de vista civil, ocurra tal acontecimiento.

#### LA IMPUTABILIDAD.

La imputabilidad, que se conceptúa como " la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho --

Penal " ( 32 ), ha sido objeto de múltiples debates, por virtud de los extraordinarios puntos de contacto que tiene con la responsabilidad y la culpabilidad. Estos dos elementos ( responsabilidad y culpabilidad ) se deberán concebir, a fin de hacer la necesaria y muy clara distinción entre ellos tres, la responsabilidad, para la escuela clásica del Derecho Penal se define como " el deber jurídico en que se encuentra el individuo imputable, de dar cuenta a la sociedad del hecho ejecutado " y la culpabilidad consiste " en la declaración de que un individuo es acreedor a una pena " ( 33 ).

De la comparación de estos tres conceptos se tiene lo siguiente:

a).- La imputabilidad es de carácter subjetivo, es una noción que está referida al individuo, y como ya se dijo, consiste en que el individuo que comete el ilícito se haya dado cuenta, haya entendido y querido hacer esa manifestación de voluntad, actuando con una clara conciencia de sus actos. La responsabilidad, por su parte, se refiere a un deber jurídico, consistente en dar cuenta a la sociedad del acto voluntario y consciente que la persona

ha realizado, y finalmente, la culpabilidad es un acto declarativo del sujeto o de un tercero, en este caso el Juez, de que esa persona ha realizado una conducta típica, y antijurídica, que esa persona es legalmente imputable y por lo tanto, que la acción delictiva se encuentra debidamente integrada.

La imputabilidad, para ser legal, requiere un conjunto de condiciones mínimas de pleno desarrollo mental al momento de cometer el ilícito, que lo capacita plenamente para responder del daño o peligro ocasionado con su conducta típica y antijurídica ( 33B ).

En relación con los menores infractores, que carecen de reponsabilidad penal, se afirma que ellos poseen dos factores que los imposibilitan para considerarlos imputables:

El psicológico ( carencia de un pleno desarrollo mental ) y

el físico, ( representado por la edad ), aunque es indudable que existe una correlación muy estrecha entre éstas.

Las causas de inimputabilidad pueden ser de carácter tanto legal como supralegal. Las causas legales son:

- 1).- Estado de inconciencia ( permanente o transitoria ); -
- 2).- el miedo grave y 3).- La sordomudez.

La causa supralégitima que existe en nuestras legislaciones penales, es la minoría de edad, la cual varía en cada una de ellas. En Michoacán por ejemplo, esta se marca a los 15 años, mientras que en el resto de los Códigos Penales del País, esta se delimita a los 18 años.

#### LA CULPABILIDAD.

La culpabilidad se concierne en su más amplia significación como: "El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica" ( 34 ). Este concepto es muy amplio en sus alcances, por virtud de que el elemento denominado culpabilidad es también el que cambia en una infracción. Para el "Audiencia" dice al respecto lo siguiente: " La culpabilidad, como lo expresa Welzel, agrega a la acción antijurídica un nuevo elemento a través del cual se convierte recién en delito. No basta que una acción sea típica y antijurídica para -

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

que sea delito, sino que además, debe ser culpable. Sin embargo, el concepto de culpabilidad no presenta, doctrinalmente, características comunes, sino que ha sufrido el signo de los tiempos y el peso de la diversidad de opiniones, que estudiaremos, en sus dos corrientes denominantes, la psicológica y la normativa " (133) .

El delito, en el sentido estricto de culpa, así como la producción de un daño mayor que el deseado, ocasionan diversos grados, diversos aspectos de la culpabilidad, como elementos de los grados de la acción delictiva. Inclusive, esta, la culpabilidad se presenta aun en el Derecho Civil y en otros ámbitos como un ingrediente fundamental de la responsabilidad, cuando la actividad que produce el daño se realiza " como actividad mental en la ejecución de un acto, puede existir aun cuando no se produzca un efecto material típicamente antijurídico " (134) .

El grado máximo ético, con la claridad que le es característica, se refiere a la culpabilidad con el nombre de " imputabilidad " de la conducta del sujeto. Con dicho elemento que " la declaración de culpabilidad sólo puede pronunciarse en contra de una persona

--- cuando el hecho le fuera reprochable por haberlo --- libremente cometido en alguna de las situaciones anímicas o estados psíquicos que integran el contenido de la voluntad que preside los actos humanos " (17).

Como se puede apreciar, los conceptos fundamentales para estudiar la naturaleza jurídica de la culpabilidad: El psicologismo y el normativismo. La teoría psicológica de la culpabilidad radica en un acto interno del sujeto que es el que puede ser reprochable; para esta escuela la culpabilidad es un proceso intelectual-volitivo, desarrollado por la persona. Por lo tanto se requiere investigar, no sólo en la conducta del sujeto agente sino también en la actitud tomada por él, frente a la conducta típica externada. En síntesis, para la corriente psicológica la culpabilidad consiste en una regulación psíquica entre el sujeto y los resultados de su conducta exteriorizada.

Luis Fernández Doblado dice con respecto a la culpabilidad personal que " la culpabilidad que " Para la doctrina que comentamos, la culpabilidad es considerada como la relación subjetiva que media entre el autor y el hecho punible, y como tal, su estudio supone el análisis del psiquismo del autor, con el objeto de investigar concreta-

cretamente cuál ha sido la conducta psicológica que el --  
sujeto ha guardado en relación al resultado objetivamente  
delictuoso " ( 38 ).

La teoría normativa de la culpabilidad, por el  
contrario, considera que esta sale, rebasa el campo psico--  
lógico del sujeto activo, para configurarse como un juicio  
de reproche hacia ese sujeto. Esta corriente doctrinaria  
conduce a la culpabilidad a un proceso valorativo que pue--  
de culminar con la reprochabilidad de la conducta del su--  
jeto.

Atento a lo dispuesto por el artículo 8 del Có--  
digo Penal de aplicación federal, en nuestra legislación se  
elige la corriente psicologista para determinar la culpabi--  
lidad del sujeto.

Los delitos a la luz del precepto legal antes --  
mencionado, se clasifican fundamentalmente en delitos in--  
tencionales o de dolo y delitos imprudenciales, no inten--  
cionales o simplemente culposos. Los delitos denominados  
preterintencionales, mencionados por el antes citado ----  
artículo 8, se encuentran colocados en un punto interme--



dio entre un grupo de delitos y otro, ya que en ellos, -- existirá la intención de ocasionar el daño, pero este --- resultado mayor al que se pretendió ocasionar.

El maestro Carrancá y Trujillo, señala que - " el dolo puede ser considerado en su noción más general como intención, y esta intención ha de ser de delinquir ", que obrará con dañada intención aquél que en su conciencia haya admitido causar un resultado ilícito, representándose las circunstancias y la significación de la acción " (37 ). En efecto el dolo se apoya en una intención deliberada, en un propósito claro y manifiesto de ocasionar el daño. El - delito de Defraudación Fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es un claro ejemplo de un delito fiscal intencional o de dolo.

Para la escuela clásica del Derecho Penal, para que exista el dolo, es necesario que en forma simultánea se presenten tres elementos: voluntad, intención y fin. La voluntad es el acto de conducta en sí mismo, manifestado libremente; la intención es el propósito que se persigue con el acto realizado y en fin es el resultado producido, que además ha sido deseado por el sujeto activo del delito.

Enrique Ferri, partidario de la corriente psicológica, afirma que " en la génesis psicológica del delito concurren de modo inseparable la sensación, el sentimiento, la idea y la voluntad. El móvil se refiere al sentimiento ( social o antisocial ) y constituye el fin de la acción delictuosa, mientras que la idea constituye la dirección o intención; el momento inicial de dicho precepto fisiopsíquico se encuentra en la sensación, mientras que el momento último, radica en la voluntad " ( 40 ).

Para Ferri existen en el dolo penal tres tipos fundamentales: el dolo premeditado, el deliberado y el dolo de impetu; agrega que el dolo por pasión es exclusivamente una subdivisión del dolo de impetu. Esta graduación del dolo debe ser importante para el juzgador, ya que es un factor definitivo para la graduación de la pena. El dolo premeditado, expresa el autor ahora estudiado es la intención el sentimiento claramente antisocial del autor del delito; es aquel en el que el individuo que delinquirá manifiesta malicia, maldad en su conducta y en su intención. El dolo premeditado posee tres elementos que lo distinguen de los otros tipos de dolo:

a).- El cronológico, que consiste en el transcurso de un tiempo entre el pensamiento y la acción.

b).- El psicológico, que es la frialdad o tranquilidad de ánimo con la que el sujeto activo comete el delito y.

c).- El ideológico que es la determinación precisa del propósito criminal.

El dolo deliberado en cambio, posee sólo los dos últimos elementos, y el dolo de impetu, sólo el tercero ( 41 ).

La culpa es otro grado del delito. Expresa al efecto Villalobos que " En términos generales se dice que una persona tiene culpa, cuando obra de tal manera que, - por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precauciones o de cuidados - necesarios, se produce una situación de antiguricidad típica no querida directamente ni consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por él mismo ". ( 42 )

La conducta de la persona es un elemento importante en la culpa, ya que como se ve en el concepto de Villalobos, el obrar supone la existencia de una voluntad que se manifiesta a través de un acto de conducta, que aunque -

no querida ni consentida, se manifestó. El segundo elemento conformativo de la culpa es el consistente en que esa conducta se externa sin haber tomado las debidas precauciones o cautelas exigidas por el Poder Público; un tercer elemento de la culpa es el que se refiere a que las consecuencias del acto pudieran ser previsibles o evitables; finalmente, el cuarto y último elemento es la relación de causalidad entre la conducta y el resultado que se produce.

Existen dos clases de culpa: la consciente y la inconsciente. La primera, a la que también se le llama culpa con previsión o con representación, es aquella que se manifiesta cuando el sujeto activo del delito considera posible el resultado, no lo quiere sin embargo, e inclusive, abriga la esperanza de que no suceda.

La culpa inconsciente, denominada también sin previsión o sin representación, existe cuando el resultado se presenta de manera intempestiva y en este acto, la voluntad manifestada no previó ese resultado que es penalmente tipificable, y que se produjo por impericia, irreflexión negligencia o torpeza.

En resumen, si no existe culpabilidad, no se podrá producir la reprochabilidad y en su caso, la sanción jurídica, por virtud de que en ese hecho existió ausencia de voluntad. La inculpabilidad representa el examen último de los aspectos negativos del delito y el resultado de ese examen deberá ser concluyente para el sujeto activo. Si -- para que exista la culpabilidad debe haber un factor intelectual y otro volitivo, para que esta no esté presente, debe haber carencia de esos elementos o de uno de ellos al menos.

En nuestra legislación penal las causales de inculpabilidad son las establecidas por las fracciones I, VI, VII y XI del artículo 15 del Código Penal.

En relación con la fracción I del precepto sujeto a comentario, es innegable que la carencia de voluntad en el actuar conduce a la inculpabilidad.

El miedo grave o el temor fundado, deforman y -- aún aniquilan a la voluntad, por ello, el eximente mencionado en la fracción VI, conduce a la inculpabilidad.

La obediencia a un superior legítimo en el orden jerárquico para hacer o dejar de hacer algo, lo cual constituye un delito, bajo las condiciones impuestas por la -- fracción VII del artículo 15, configura otra causa de --

inculpabilidad, pero aquí se matiza y se discute la naturaleza de la obediencia jerárquica, por la potestad de -- cumplir o no con la orden, aunque la propia fracción VII da las condicionantes, y sólo cuando éstas se cumplan se estará frente a la inculpabilidad, y que son los consis-- tentes en que el subordinado ignora que su conducta constituye un delito.

Finalmente, en la fracción XI, cuando existe la voluntad, pero esta se encuentra viciada por un error invencible, se podrá llegar a la inculpabilidad del sujeto.

#### LA PUNIBILIDAD.

Cuando conforme a la Ley Penal, la conducta típica merece una pena, se dice que se está frente a la punibilidad. La punibilidad significa en sentido estricto, la -- consecuencia que produce el hecho delictivo. En sentido amplio se aplica también a la imposición concreta de la pena. Es decir, esta noción jurídica de punibilidad se aplica en la práctica no sólo al análisis de la conducta típica que -- merece ser castigada, sino también al castigo mismo, a la --

pena que en concreto se aplica a cada conducta. Sin embargo son conceptos distintos la punibilidad ( análisis de las conductas sancionables ) y la punición ( estudio concreto de las penas ).

Castellanos Tena, para delimitar el campo de la punibilidad en su aspecto amplio dice textualmente: " En resumen, punibilidad es: a) Merecimiento de penas; b) amenaza estatal de imposición de sanciones, si se llenan los presupuestos legales; y c) aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley " ( 43 )

La punibilidad es una condición objetiva del delito, pero no es un elemento integrante de él, como si lo es la tipicidad, la antijuricidad, la imputabilidad y la culpabilidad. Castellanos Tena dice acertadamente para demostrar que la punibilidad no es un elemento integrante del delito, bastaría expresar que un acto es punible porque es delito, pero no es delito por ser punible ( 44 ).

En este mismo sentido expone su criterio el Dr. Celestino Forte Petit, quien afirma que la punibilidad, así como las condiciones objetivas de ella, no constituyen elementos conformativos del delito, porque no se requiere su presencia para que este exista, no interviene en la construcción de la figura delictiva y su función es la de acondicionar la existencia de un delito, ya perfecto en su vida jurídica, a una realidad a la que aspira la sociedad ( nullum crimen sine poena ) ( 45 ).

Como se sabe, existen en la legislación excusas absolutorias, que no destruyen al delito, ya que éste al manifestarse la conducta típica, se presenta y lo único que hace el legislador es considerar **NO SANCIONABLE** esa acción, por diversas causas. Tal cosa acontece por ejemplo, con el llamado robo de necesidad, previsto por el artículo 317 del Código Penal; con la inhumación clandestina de un cadáver hecha por los ascendientes, descendientes, cónyuge o hermanos del homicida, previsto por la parte final de la redacción del artículo 330 del precitado Código; o bien, lo que acontece con el aborto imprudencial provocado, cuando sea el embarazo producto de una violación, o bien, el aborto por prescripción médica, cuando exista peligro de muerte para la mujer embarazada, como lo dispone el artículo 333 y 334 del multicitado texto legal.

Esto viene a confirmar que la punibilidad no es un elemento constitutivo y esencial del delito.

**Presencia de estos elementos en los delitos fiscales.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6 del Código Penal para el Distrito Federal, así



como por lo expresado en el capítulo precedente los delitos fiscales tienen el carácter de delitos especiales; a ellos les serán aplicables en primer lugar las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, pero tomando en cuenta las disposiciones del libro Primero del Código Penal ( que se refiere a los lineamientos generales, desde la territorialidad del delito, hasta la extinción de medidas de tratamiento a los inimputables). Esto sucederá, lo dice el propio precepto, siempre que la legislación penal especial no prevea nada al respecto, ya que de suceder esto, esta legislación prevalecerá sobre lo dispuesto en el Código Penal.

En cuanto a los elementos esenciales del delito, el Código Fiscal de la Federación no contiene ninguna disposición aplicable, y por lo tanto, todo lo que se ha analizado en cuanto a la tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad, es válido para los delitos fiscales ( 45B ).

No obstante, en lo que respecta a las llamadas " Circunstancias excluyentes de Responsabilidad " mencionadas por el artículo 15 del Código Penal, se podría preguntar: ¿ Estas son aplicables en el ámbito de los delitos fiscales ? ¿ Podría afirmarse que todas estas excluyentes son susceptibles de presentarse en el ámbito del Derecho Penal Fiscal ?

Las respuestas tendrán que ser necesariamente --  
afirmativas. Un ejemplo aplicable a cada supuesto jurídico,  
podría comprobar las afirmaciones que ahora se hacen.

El artículo 15 del Código Penal señala como ---  
circunstancias excluyentes de responsabilidad penal, las --  
siguientes:

" I.- Incurrir el agente en actividad o inactivi-  
dad involuntarias ".- Como ya se expresó con anterioridad,  
la conducta externa de la persona, para que sea una con--  
ducta típica, es necesario que sea VOLUNTARIA.

Maggiore, refiriéndose a esta excluyente de --  
responsabilidad, expresa que no hay acción ( conducta ) -  
jurídicamente apreciable en el acto reflejo, es decir, en  
aquel movimiento involuntario que sucede inmediatamente a  
una irritación periférica externa o interna ( 46 ). Por -  
ejemplo, si un epileptico en un ataque cae sobre un obje-  
to de arte y lo destroza, no hay voluntad y por lo tanto,  
no hay delito. En la materia fiscal puede presentarse per-  
fectamente esta situación. Por ejemplo, el artículo 111 -  
fracción I del Código Fiscal de la Federación establece -

que se impondrá una penalidad de tres meses a tres años - de prisión a quien omita presentar declaraciones para --- efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o --- más ejercicios. A su vez, el párrafo tercero del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación señala que los contribuyentes que tengan a su cargo la obligación de presentar declaraciones periódicas de acuerdo a lo dispuesto por las leyes fiscales aplicables, deberán continuar presentando dichas declaraciones aun cuando no tengan que efectuar --- ningún pago, es decir, aun cuando no hubieren operado en --- ese lapso, mientras no le presenten al fisco los avisos correspondientes ( suspensión de actividades o baja ). Supóngase que un profesionista que esta sujeto al pago del im--- ---puesto sobre la renta y al valor agregado, cae gravemente enfermo y en estado de inconciencia por mas de dos años, --- y lógicamente OMITIÓ presentar declaraciones fiscales por --- más de dos ejercicios, aun cuando no obtuvo ingresos en --- ese lapso. En este caso, NO HAY VOLUNTAD, y no hay por --- lo tanto, conducta típica, y aunque el fisco presentara una querrela, no se podría proceder legalmente en contra de esa persona, por operar la excluyente de responsabilidad prevista en la fracción f ahora comentada. En el Ambito del --- Derecho fiscal sancionador, este ejemplo quedaria encuadrar-

do en un caso fortuito o de fuerza mayor, situación que está señalada en el artículo 73 del C.F.F., y en consecuencia tampoco en el orden fiscal se podría imponer la sanción.

" II.- Padecer el inculpado, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, que le impida comprender el carácter ilícito del hecho a conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente ".

Si un demente, un sordomudo que además no sepa leer ni escribir, comete por ejemplo, un delito de robo, su acción será indudablemente antijurídica, pero merced a esta excluyente de responsabilidad, será imputable ese sujeto, y por lo tanto, no se podrá proceder legalmente en su contra. Esta misma excluyente, y con idénticos caracteres podría operar si alguna de estas personas cometiera el delito de contrabando previsto y sancionado por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

" III.- Repeler el acusado una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad

racional de la defensa empleada y no medie provocación --  
suficiente e inmediata por parte del agredido o de la --  
persona a quien se defiende ".

Normalmente se piensa sólo en la legítima de-  
fensa cuando se trata de agresiones físicas de una perso-  
na a otra, pero el precepto legal antes transcrito, men-  
ciona todo tipo de agresiones, por ejemplo, si un guardián  
de una empresa se percata que otra persona está sustran-  
do bienes propiedad de la negociación, en defensa de --  
ellos puede actuar, y si en el acto de impedir el robo, --  
lesiona o mata al sujeto pasivo, se podría en este caso --  
invocar la legítima defensa, atento a lo dispuesto en este  
precepto, aunque no hubiere existido propiamente agresión  
física de parte de la víctima, ya que la disposición legal  
sujeta a comentario señala simplemente que haya una agre-  
--  
--sión, y en este caso la hay: el ataque a la propiedad de  
un tercero, de la cual el guardián tiene el deber de prote-  
ger.

En materia fiscal se puede dar esta excluyente de  
responsabilidad. Por ejemplo: el artículo 44 del Código --

Fiscal de la Federación autoriza a los visitantes en el caso de la práctica de una visita domiciliaria, a ASEGURAR bienes o mercancías que se encuentren en el lugar en donde deba practicarse la diligencia, los cuales deben ser manifestados al fisco, por ejemplo, mercancías de procedencia extranjera. Supóngase que al momento de exigir los visitantes la comprobación de los documentos que acreditan la legal importación de esas mercancías, el visitado manifieste que dicha documentación está en el despacho del asesor contable de la negociación, que en ese momento se mandaría por ella. Los visitantes, de la hipótesis que ahora se ejemplifica deciden no esperar a que se compruebe tal extremo, y apoyados en el precepto legal y actuando con precipitación, aseguran la mercancía colocando sellos fiscales en las puertas de la bodega, en donde además hay mercancías ostensiblemente, de procedencia nacional. Esas mercancías ( las nacionales y algunas extranjeras ), ya están vendidas por el empresario que está SUFRIENDO la visita domiciliaria de carácter fiscal. El propietario de las mercancías se presenta cuando los visitantes aún no terminen de colocar los sellos fiscales en las puertas

de acceso de la bodega, se les muestra la documentación comprobatoria que ampara legalmente a la mercancía y estos desatienden esa comprobación. El contribuyente visitado - procede en presencia de los visitantes a desprender los - sellos que en ese momento, ESTÁN colocando y no permite -- que se coloquen los demás.

Si en este caso la autoridad fiscal presentara una denuncia por el delito de destrucción o quebrantamiento de sellos, podría el sujeto agente comisor del delito, ---- acudir a la excluyente de responsabilidad señalada por la - fracción III del artículo 15 del Código Penal, porque SIN - DERECHO los visitantes procedieron a colocar sellos fiscales, provocando una agresión al patrimonio del contribuyente, el cual respondió quebrantando los sellos para actuar en defensa de sus bienes o los de su empresa, en caso de ser persona moral.

A este respecto García Domínguez expresa que podemos defendernos legítimamente de los actos arbitrarios de la autoridad, si dichos actos constituyen una agresión ilegítima contra la persona, sus bienes o derechos. Que -- nos está permitido impedir o repelear el ataque injusto de

un agente de la autoridad o de algún funcionario que realiza actos jurídicamente viciados o ilegales ( 47 ).

" IV.- Obrar por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia por el agente, y que este no tuviera el deber jurídico de afrontar, siempre que no exista otro medio -- practicable y menos perjudicial a su alcance ".

Supóngase que en una oficina de departamentos se desata un fuego en el sótano, por explosión de una planta de luz. Los vecinos deciden que se debe ir hasta el sótano para sofocar el incendio que amenaza con extenderse al resto del edificio, pero las puertas están cerradas con llave y no está quien las posee. Se decide romper las puertas, se dañan tres de estas, se llega al lugar del incendio, y este es sofocado. Si el dueño del inmueble denunciara a las personas que actuaron por daño en propiedad ajena, sería perfectamente aplicable esta excluyente de responsabilidad.

En materia fiscal también podría darse esta excluyente. En el mismo ejemplo del punto anterior, pero --



en este caso supóngase que efectivamente no se puede comprobar la legal importación de la mercancía con la documentación fiscal correspondiente, y en pleno ejercicio de sus atribuciones, los visitantes proceden a asegurarla, colocando en la puerta de la bodega sellos fiscales. En la bodega se desata un incendio y para sofocarlo, hay necesidad de penetrar a ella, y sólo rompiendo los sellos se podría hacerlo. Si el visitado comprueba que el incendio fue fortuito, es decir, que no fue intencional ni imprudencial, y que tuvo NECESIDAD de quebrantar los sellos fiscales para evitar un mal mayor, y que no hubo otro medio practicable para apagar el incendio, operará esta excluyente de responsabilidad, en caso de que la autoridad fiscal decidiera presentar la denuncia correspondiente por considerar que se cometió el delito previsto y sancionado por el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación.

" V.- Obrar en forma legítima, en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho "

Este supuesto se puede dar si por ejemplo, un --  
 encargado de una bodega impide el acceso a un grupo de --  
 agentes judiciales que llevan una orden de su superior --  
 para penetrar al interior y buscar ( catear ) el lugar en --  
 su afán de localizar a un delincuente. El empleado les --  
 niega el acceso aduciendo que la orden de cateo debe ser --  
 expedida por un juez y no por una autoridad administrativa.  
 El empleado es detenido y puesto a disposición del Juez. --  
 en este caso hipotético, acusado del delito de " **resisten-**  
**cia de particulares** " previsto y sancionado por el artícu- --  
 tículo 180 del Código Penal y de " **encubrimiento** " , de --  
 acuerdo con el artículo 400 fracciones III y IV del citado  
 ordenamiento. Es indudable que hubo resistencia a un acto  
 de autoridad; pero esta fue LEGAL y no infundada.

En la materia fiscal este ejemplo podría darse  
 si a bordo de un vehículo de carga, dentro de una pobla- --  
 ción ubicada fuera de la zona fiscalizada, es detenido el  
 conductor por agentes fiscales, sin una orden por escrito  
 y con el pretexto de que se ha cometido el delito asimil- --  
 able al contrabando, previsto y sancionado por el nume- --  
 ral 105 del Código Fiscal de la Federación; el conductor  
 se opusiese a que se ejerciera el secuestro de las mercancías  
 y huye de los agentes, los cuales lo persiguen hasta el --

domicilio fiscal de la empresa dueña de los bienes; ahí se les muestra a los agentes del fisco los comprobantes que amparan a la mercancía, pero pretenden aún así llevarse la secuestrada, a lo que se oponen el conductor del vehículo y el dueño de los efectos. Los agentes fiscales se retiran y días después aquellas personas son detenidas con un orden de aprehensión girada por un Juez, acusados del delito fiscal asimilable al contrabando; de desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente y resistencia de particulares, a virtud de una querrela y una denuncia presentada por el Fisco. Estas acusaciones podrán desvirtuarse, sobre todo las que procedieron por denuncia, con apoyo y fundamento en la fracción V del artículo 15 del Código Penal.

" VI.- Obrar en virtud de un miedo grave o temor fundado e irrestible de un mal inminente y grave en otros bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente "

Este caso se daría por ejemplo, si el propietario de un vehículo estacionado en la vía pública observa que

otro individuo está tratando de abrirlo con la posible intención de robarlo. En defensa de ese bien ataca al presunto delincuente, lo golpea, y como consecuencia de ello, el delincuente queda muerto en la acera. Se estaría aquí frente a un caso de temor fundado que sería dicha posición psicológica del sujeto activo una excluyente de responsabilidad para el delito cometido.

En materia fiscal se podría dar esta excluyente de responsabilidad en el siguiente ejemplo:

Con amenaza de muerte, el conductor de un vehículo se ve obligado a internar al país, mercancías de procedencia extranjera por las que obviamente no se han pagado los impuestos aduaneros correspondientes. Algunos kilómetros adelante son detenidos por agentes aduanales y se presenta en contra del conductor y el dueño de las mercancías una declaratoria de perjuicio por el Fisco, por el delito de contrabando. El conductor indudablemente podrá invocar el miedo grave como excluyente de su responsabilidad penal en el ilícito que obviamente se cometió.

" VII.- Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituya un delito si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía ".

Ejemplo de esta situación es la de un custodio de una prisión al cual se le encomienda la vigilancia de ella y ahí se encuentra una persona privada ilegalmente de su libertad. Se presenta una denuncia por este delito y el Jefe ordena la aprehensión del jefe de la cárcel y del custodio. Este último podrá invocar la excluyente de responsabilidad prevista por la disposición, que ahora se ejemplifica.

En la materia fiscal se puede presentar este caso si un contador, empleado de una empresa recibe la orden de un superior jerárquico para que entregue a la contabilidad ciertos documentos que se le especifica, pero que el ignora que esos documentos son falsos. El Fisco con apoyo en estos documentos apócrifos detectados, presenta una querrela en contra del Administrador y el contador de la empresa, los cuales son aprehendidos. El Contador podrá en este caso invocar la excluyente de responsabilidad de la que ahora se habla, ya que si la autoridad

fiscal no prueba que el contable conocia la falsedad de estas facturas, no procederá en su contra el proceso penal, por falta de una conducta típica y culpable.

" VIII.- Contravenir lo dispuesto en una ley penal, dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo. "

En los delitos de comisión por omisión podría tener aplicación esta excluyente de responsabilidad. Por ejemplo: una persona sufre un accidente de tránsito y como consecuencia de los golpes recibidos cae en estado de inconciencia. En su casa dejó cerrado con llave a un único familiar invalido y sordomudo. Supóngase que el estado de inconciencia del sujeto accidentado dura ocho días y en este lapso fallece en su domicilio el familiar invalido, debido al estado de abandono en que se le dejó. En este supuesto el delito de abandono de persona, previsto y sancionado por el artículo 305 del Código Penal, se tipifica, pero podría operar la excluyente de responsabilidad que se está analizando.

En la materia fiscal es posible que acontezca una situación que pueda encajar en este supuesto. Por --

ejemplo: La fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, asimila a la Defraudación fiscal, el no enterar al fisco las contribuciones que por cuenta de --- aquel, se hubiesen retenido o recaudado. Supóngase que un retenedor de impuestos sobre Productos del Trabajo, ---- efectúa la retención, guarda en su empresa el producto de los impuestos retenidos, y antes de que se venza el plazo para enterarlos, su empresa se incendia y se destruye el dinero producto de los impuestos retenidos. Es obvio que ese retenedor, no obstante el caso fortuito, seguirá teniendo la obligación de hacer el entero al fisco, pero --- obviamente, por haber sobrevenido un impedimento legítimo no se tipificará la conducta prevista y sancionada por el precitado artículo 109, fracción II del Código Tributario.

La fracción IX del artículo 15 del Código Penal está derogada. El contenido de la fracción X no es -- aplicable en materia fiscal, porque en todos los delitos, hasta en los de omisión, es factor determinante la voluntad.

" XI.- Realizar la acción y omisión bajo un - error invencible respecto de alguno de los elementos esen-

ciales que integran la descripción legal, o que por el mismo error estima el sujeto activo que es lícita su conducta ".

Como es sabido, en el país existen zonas y perímetros libres, en los cuales, BAJO CIERTOS REQUISITOS, se pueden internar sin el pago de los impuestos de importación DETERMINADAS mercancías. Supóngase que una persona, sin conocer las limitaciones a esta facilidad, importa a la zona libre una embarcación, no estando dentro de las mercancías autorizadas, y en forma evidente y pública empieza a utilizarla para sus actividades. Al poco tiempo la autoridad se percató de ello, y le secuestra la susodicha embarcación, porque este tipo de mercancías, supóngase, no pueden importarse a la zona libre sin el correspondiente pago de impuestos aduaneros. Simultáneamente el Fisco -- presenta la querrela correspondiente, por considerar que se ha cometido un acto asimilable al contrabando, el sujeto activo podrá invocar en ese caso, esta excluyente de responsabilidad, por virtud de que procedió por error invencible (no habla el idioma español) y el sujeto estimó que su conducta era lícita. Ignoraba que la autoridad administrativa a base de acuerdos constantes restringe o libera mercancías en las zonas y perímetros libres. Es --



indudable que en este caso la conducta típica tiene dicha excluyente de responsabilidad.

Del estudio realizado en este Capítulo se desprende, como se verá mas adelante, que la integración del delito fiscal, presenta una serie de requisitos que como toda conducta ilícita, antijurídica y culpable, deben verificarse con cuidado, ya que de lo contrario, se podría caer en una flagrante violación a las garantías de audiencia y seguridad jurídica.

NOTAS AL CAPITULO SEGUNDO

1.- Carrara, Francisco.- Programa del Curso de Derecho Penal. Adiciones de Luis Jimenez de Asúa. Editorial Reus. Madrid, España. 1925. p.21

1B.- Una posición novedosa en cuanto a la definición del delito, es la de Jorge Alberto Ovando, quien manifiesta que el delito se ha analizado tradicionalmente mediante la utilización del método de estudio denominado " Teoría Dogmática del Delito ". Agrega este autor que en su opinión, lo ímportante del delito debe estudiarse en términos de las características y efectos de la ley, para poder determinar su existencia. Que en consecuencia, sustentándose en ello, debe realizarse el estudio del delito de acuerdo a un método que se denominaría " legalista ". Que desde luego, debe considerarse que la teoría del delito no tiene ninguna utilidad didáctica, ya que origina absurdos que confunden a los estudiosos del Derecho.

Mancilla Ovando, Jorge Alberto.- Teoría Legalista del Delito.- Editorial Porrúa, Mexico, 1989. Pág. 7

- 2.- Carrancá y Trujillo. Raúl.- Derecho Penal Mexicano.- -  
Parte General.- Editorial Porrúa. México, 1982, p. 221.  
en donde cita a Rafael Garófalo.
- 3.- Castellanos T. Fernando.- Lineamientos Elementales de -  
Derecho Penal.- Editorial Porrúa. México. 1982, p.127.
- 4.- Castellanos T. Fernando.- op.cit. p. 130
- 5.- Jiménez de Asúa. Luis.- Tratado de Derecho Penal. Editor-  
rial Losada. Buenos Aires. Argentina. 1951, p. 236
- 6.- Tesis Jurisprudencial número 319. Compilación de fa-  
llos de 1917 a 1954 ( apéndice al Tomo CXVIII ), p.612
- 6B.- Para Carlos Franco Sodi los elementos del delito ( --  
todos ellos dobles ), son los siguientes:
  - a).- Los sujetos ( activos y pasivos )
  - b).- El objeto ( jurídico y material )
  - c).- El daño ( público y privado )
  - d).- El hecho delictuoso ( acción física  
y acción psíquica ).

El sujeto activo será un hombre indivi---

dualmente considerado, aunque admite este autor a la persona moral como responsable de ciertos delitos. El sujeto pasivo del delito es para este autor, la persona titular del derecho violado, pudiendo solo tener ese carácter: a).- El hombre; b).- Las personas morales; c).- El Estado y d).- En cierta clase de delitos, la colectividad.

Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- Ediciones Botas, México, 1950. Págs. 61 y siguientes.

7.- Jiménez Huerta, Mariano.- Derecho Penal Mexicano.- Ediciones Porrúa.- México, 1980, p. 95 y siguientes.

8.- Carranca y Trujillo, Raúl.- Op.cit., p. 249

9.- Castellanos I. Fernando.- Op.cit. p. 149.

10.- Villalobos, Ignacio.- Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1960, p. 263.

11.- González de la Vega, Francisco.- Código Penal Comentado.- México, 1929, p. 81

12.- Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- Ediciones Botas.- México, 1950, p. 65

13.- Matos Escobedo, Rafael.- La Responsabilidad Penal de las Personas Morales.- Ediciones Botas.- México, --

1956. p. 27.

14.- Carrancá y Trujillo, Raúl.- Op. cit., p. 254 y 255

14B.- El eminente penalista argentino Ricardo C. Nuñez - admite la responsabilidad penal de las personas -- morales, y expresa a este respecto lo siguiente: Algunos tratadistas han negado que las personas morales puedan tener el carácter de sujetos activos - de un delito, porque esos entes constituyen sólo -- una ficción, pero carecen de una voluntad propia - que pueda fundar una criminalidad distinta a la de sus órganos, en virtud de cuyas voluntades se lle- va a cabo la actividad de la sociedad. Otros juris- tas por su parte, han negado la posibilidad de esta responsabilidad porque la personalidad de estos entes sólo existe dentro del ámbito de las personalida- des lícitas perseguidas con motivo de su creación y reconocimiento legal, lo que en consecuencia exclu- ye la responsabilidad de reconocerla a la persona - moral, responsabilidad alguna en el ámbito penal. En fin, otros autores más, reparando en la sanción, han expresado que las penas impuestas a una persona moral, se extenderían a terceros inocentes, que --

como miembros integrantes de la sociedad, pudieran no haber participado en los hechos delictivos realizados por los individuos que la representan.

En la primera objeción responde el autor de referencia, que la persona moral posee una realidad jurídica, que tiene y ejerce en todos los ámbitos una voluntad distinta a la de sus miembros integrantes, la cual le es reconocida para el cumplimiento de sus obligaciones y ejercicio de sus derechos, y la que le debe ser reconocida en caso de comisión de delitos. A la tesis que se refiere a la limitación de la personalidad jurídica de las personas morales en el ámbito de sus propios fines, Nuñez expresa que esa limitación solo persigue de manera muy importante, impedir que la persona moral se aparte del camino de la licitud en todas las actividades que realiza. En cuanto a la supuesta violación del Principio de la aplicación personal de la pena, se señala en el comentario del autor ahora mencionado, que la repercusión de la pena sobre terceros es solo una consecuencia jurídica del fallo que convierte a aquellos en sujetos de la sanción. Que eso ocurre en otros muchos casos sin que los juristas expresen nada al respecto, por

ejemplo, cuando la familia sufre las consecuencias del delito cometido por alguno de sus miembros.

Finaliza Ricardo C. Nuñez su comentario expresando que la responsabilidad de las personas morales ha pasado de la teoría a la práctica. Que en la Argentina esta responsabilidad es aplicable en los delitos de carácter fiscal y económico e inclusive, en los de derecho común.

Nuñez Ricardo, C.: Derecho Penal Argentino.- Editorial Bibliográfica Argentina.- Buenos Aires, 1959. Tomo I. Parte General. Págs. 212 y siguientes.

- 15.- Cueto Rúa, Julio.- La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.- Derecho Penal Administrativo.- Obra elaborada en colaboración con Enrique R. Aftalion.- Págs. 269 y 270.
- 16.- Las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señalan textualmente lo siguiente: " Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:  
III.- los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra, así como de aquellos que se causaron durante su gestión.  
X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando no tengan tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcancen a ser caracterizada con los rasgos de la misma, siendo que dicha sociedad hubiera en cualquiera de los supuestos a que se refieren los

incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o la fecha de que se trate".

17.- Castellanos T. Fernando. Ob. cit., p. 149

17B.- Sobre este aspecto, el brillante maestro italiano Enrique Ferri, uno de los padres de la corriente positivista del derecho penal, dice que los actos humanos van precedidos y determinados por hechos psíquicos conscientes, aunque el momento inicial provenga de la esfera de lo subconsciente. El penalista ahora comentado hace excepción por supuesto de los llamados actos reflejos denominados también instintivos que son independientes de la voluntad. La acción penalística dice Ferri, es guiada según el estado de ánimo que con arreglo a la experiencia se revela en el sujeto que la realiza.

Concluye diciendo el autor que todo acto del hombre, y por consecuencia el delito, es siempre valuado, no en su materialidad exterior, aun cuando esta materialidad sea el requisito inicial del proceso valorativo, sino en el estado de ánimo que precedió al acto material, esto es, en la intención del sujeto activo para alcanzar el fin.



Ferri, Enrique.- Principios de Derecho Criminal.-

Editorial Reus, Madrid, 1933. Pags. 390 y 391

18.- Jiménez Muñoz, Fernando. Op. cit., p. 102

19.- Los artículos 5 y 9 del Código Penal para el Distrito Federal, aplicables en materia federal, señalan textualmente lo siguiente:

" Artículo 5.- Los delitos se clasifican en:

I.- Intencionales.

II.- De negligencia o por imprudencia.

III.- Faltas intencionales. "

" Artículo 9.- Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiere o acepta el resultado producido por la ley.

Obra por negligencia o imprudencia el que realiza el hecho típico, desconociendo o desconociendo parcialmente que las circunstancias factuales y jurídicas persiguen la sanción.

Obra por negligencia o imprudencia el que causa un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquel solo produce por imprudencia. "

20.- Esta clase de exculpativa que elimina totalmente

la responsabilidad penal del actor, se da en los

supuestos previstos por las fracciones I y II del

artículo 11 del Código Penal mexicano:

" Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

I.- Obrar el acusado impulsado por una fuerza física exterior irresistible.

II.- Hallarse el acusado al cometer la infracción en un estado de inconciencia de sus actos, determinado por el empleo accidental e involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o estupefacientes o por un estado tóxico infeccioso agudo o por un trastorno mental involuntario de carácter patológico y transitorio. "

206.- ... Op. cit., p. 118

20C.- Con respecto a la clasificación de los delitos en delitos de daño, llamados también de lesión, y delitos de peligro, Giuseppe Maggiore dice que los delitos de daño son aquellos cuyo elemento constitutivo es la destrucción o disminución de un bien jurídico protegido por la ley penal. Que en cambio, los delitos de peligro son aquellos en los que no hay disminución o destrucción de un bien, sino una simple exposición, el poner en riesgo la integridad de un bien. Peligro en sentido objetivo, dice Maggiore, es la posibilidad o probabilidad de daño y en sentido subjetivo es la previsión normal de un daño.

Maggiore Giuseppe.- Derecho Penal.- Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1954. Volumen I, Pág. 300.

20D.- Ignacio Villalobos, con relación a la causalidad, dice que entre el acto y el resultado debe haber una relación de causalidad, puesto que exacta y precisamente es ella la que da al acto su carácter y denominación. La relación de causalidad es muy importante en la materia penal, para la correcta

imputación del hecho o daño típico a su verdadero agente productor. Cuando concurren diversas causas dice este autor, es importante distinguir de entre ellas, la que hace a una persona el verdadero autor del resultado y fijar el grado de participación de otros agentes.

Villalobos, Ignacio.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa.- Mexico, 1975. Pág. 235.

20E.- Edmund Mezger dice a este respecto que el concepto de causalidad es un concepto lógico que corresponde a la teoría de la ciencia en general. Manifiesta que se han expresado numerosos inconvenientes en torno al concepto jurídico penal de causalidad. Que la causalidad como un concepto que se desea expresar en el ámbito jurídico, debe en primer lugar estudiarse detenidamente desde un punto lógico, para después hacer las consideraciones que correspondan al derecho y a la ciencia penal. En consecuencia, el Derecho penal, expresa este autor, también investiga, en cuanto a los sucesos que corresponden a su apreciación, todo lo relacionado con la existencia de sucesos vinculados a las relaciones causales, partiendo de la con-

cepción del concepto general de causalidad. La " conditio sine qua non " . Principio fundamental de la teoría de la causalidad desempeña en el derecho penal el mismo importante papel que tiene en la ciencia filosófica.

Mezger, Edmund.- Derecho Penal.- Parte General.- Cardenas Editor.- Mexico. 1985. Pág. 109.

20F.- Carlos Franco Sodi comenta que en el concurso de delinquentes la participación puede ser moral o material. Que este concurso puede presentarse bajo formas distintas que correspondan al modo de como cada individuo participa en el delito. Desde una referencia común se puede participar en un delito de manera moral o material. La coautoría en la comisión de un delito se da o cuando varios realizan los hechos propios del delito (coautoría material) o cuando hay provocación o inducción por parte de alguno o de algunos ( coautoría intelectual ).

Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- Editorial Botas.- México. 1950. Págs. 107 y 108.

21.- Cuello Calón, Eugenio.- Derecho Penal.- Editorial Bosch.- Barcelona 1947.- Tomo I. p. 273.

22B.- Con respecto a la omisión en la presentación de declaraciones fiscales, Severino Martínez Izquierdo expresa que hay autores que siguen sosteniendo que esa conducta no debe ser considerada como delito, ya que para ellos es necesario que se haga presente la mendacidad, el engaño, y que desde luego, la persona que presenta su declaración no engaña. Para este autor este argumento es falaz ya que quien incumple con la obligación de presentar su declaración fiscal concurriendo su deber de hacerlo, lo está haciendo al Fisco, está perjudicando a la Hacienda Pública que no desea cumplir con su obligación. La ausencia de acción del contribuyente es sólo un hecho a contrario sensu, con su no obligación de manifestar el estado en el que se encuentra su situación fiscal.

Martínez Izquierdo, Severino.- El Delito Fiscal.- Ediciones Rialp.- Madrid, España, 1985. Págs. 27 y 28.

22C.- Con respecto al tiempo y lugar en la comisión de un delito, Villalobos comenta que es muy importante



- 24.- Carranza y Trujillo, Raul.- Op. cit., p. 406.
- 25.- Castellanos Tena, Fernando.- Op.cit., p. 166
- 25(B) Castellanos Tena, Fernando.- Op. cit. p. 168 y siguientes.
- 25C.- Fernandez Boblao dice que en la penitencia actual del derecho punitivo, los ius penalistas continúan asignando preeminente papel a la licitud como elemento del delito, debido a que sigue prevaleciendo el poder y soporte de todo derecho penal liberal, en el cual se resalta que no hay delito sin tipicidad. Sin embargo, esta la gran equivocación de la misión paralizadora del derecho penal para la libertad y la seguridad de los individuos, ya que en su función exhaustiva y contradictoria del ius punitivo, la licitud impide que el derecho punitivo naufrage en la incertidumbre y que sus disposiciones que llevan en sí por definición los ataques más nocivos y profundos en el patrimonio en la libertad, el honor y en la vida misma de los ciudadanos, conduzcan a la inseguridad jurídica y a la arbitrariedad.

También expresando este autor que va no en el plano jurídico-político, sino en el que científicamente corresponde a la elaboración científica

del derecho sancionador, la tipicidad posee una muy especial importancia en la teoría jurídica del delito, no sólo en su aspecto estático, es decir, como descripción agotadora y exhaustiva de las conductas humanas que ameritan ser declaradas punibles por el legislador, sino en su aspecto dinámico y funcional, es decir, cuando resuelve los más variados problemas que surgen del ajustamiento o vinculación de la vida humana en su acontecer cotidiano, con el modelo legislativo. La mayoría de los tratadistas, tanto mexicanos como extranjeros, dice el autor ahora citado, han puesto de relieve la importancia que tiene la teoría del tipo en el derecho penal, como delimitador de la antijuridicidad.

Fernández Doblado, Luis.- Tipificación y Destipificación.- Trabajo de investigación inserto en la obra titulada: Estudios Jurídicos en Honor de Paul F. Cárdenas.- Editorial Porrúa.- México, 1983, págs. 151 y 152.

26.- Villalobos, Ignacio.- .Op. cit., p. 259.

27.- Maggiore, Giuseppe.- Derecho Penal.- Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1954.- p. 381.



- 28.- Nuñez, C. Enrique.- Derecho Penal Argentino.- Tomo -  
Primero.- Parte General.- Editorial Bibliográfica -  
Argentina.- Buenos Aires. 1959.- pags. 257 y 268.
- 29.- Forte Petit, Celestino.- Programa de la Parte General  
del Derecho Penal.- Edición de la UNAM.- México, 1968.  
p. 324 y 331
- 29B.- Castellanos I. Bernardo.- Op. cit., p. 175
- 29C.- El delito es, dice Luis Jiménez de Asúa, ante todo y  
sobre todo lo contrario al derecho. Agrega que esto  
es desde luego un concepto tautológico, pues cuando  
se dice que lo antijurídico es lo contrario a dere-  
cho o viceversa, no se hace otra cosa que decir las  
mismas palabras, solo que colocadas de otra forma.  
En verdad, dice, lo antijurídico no es lo contrario  
al derecho, sino que es lo contrario a la norma que  
constituye la esencia del delito. La antijuridicidad  
es por consecuencia, la esencia misma del delito. La  
antijuridicidad no es un simple proceso de opinión,-  
sino que es algo que está por encima de la opinión -  
del hombre, de su criterio. Algo es antijurídico, -  
aunque al hombre le parezca injusta la ley, aunque -  
el lleque a opinar de otro modo. Porque el derecho -  
es la generalidad, y porque lo es, se impone a todos

los nombres. Dicho de otra manera: el derecho es la norma; no es una disciplina autónoma, no le pertenece a un solo hombre, sino que está por fuera, por encima de él, contiene una serie de normas de carácter heterónomo. Por eso se afirma que la antijuridicidad es objetiva y está llena de un contenido material.

Jiménez de Asúa, Luis.- El Criminalista. Editoría Victor P. de Zavala.- Buenos Aires, Argentina, 1964. Tomo IV, Pág. 131.

30. Nuñez, C. Enrique.- Op. cit., p. 208
- 31.- Jiménez de Asúa, Luis.- Citado por Fernando Castelletos T. Op. cit., p. 182.
- 32.- Castellanos Tello, Fernando.- Op. cit., p. 318
- 33.- Franco Sodi, Carlos.- Op. cit., p. 67.
- 33B.- Sobre el tema de la imputabilidad, Francisco Pavón Vasconcelos, en libro doctrinario de derecho del Derecho Penal, comenta que imputación e imputabilidad son conceptos íntimamente vinculados, de los que se ocupó Carrara, diferenciándolos formalmente, al señalar que la imputación se refiere a un hecho de derecho, en tanto que la imputabilidad es la causa real identificada con el hombre, que produce materi-

mente el hecho. En esencia, continúa expresando este autor, la imputabilidad se refiere a una cualidad del sujeto. Imputable es la persona a quien se atribuye o se puede imputar algo, e imputar significa la acción de atribuir a alguien, como suyo, un determinado comportamiento que puede traerle consecuencias jurídicas.

La imputabilidad es en consecuencia para este tratadista, algo inherente y propio del sujeto que se ha pretendido individualizar como una cualidad o capacidad. Es decir, la imputabilidad es una capacidad de acción y esta, es una capacidad para cometer delitos.

Haciéndose eco de las ideas de Von Liszt, Pavón Vasconcelos señala que la imputación supone dos elementos: la imputabilidad, esto es, el carácter del autor y la imputación del acto ejecutado, entendido el primero de éstos términos como la condición psíquica que permite al sujeto conducirse socialmente, en tanto que el segundo elemento conlleva el hecho de que el autor conoce la naturaleza antisocial su proceder.

Pavón Vasconcelos, Francisco.- La imputabilidad en la Teoría del Delito.- Tema desarrollado por el au-

tor, para la obra titulada: Estudios Jurídicos en --  
Honor de Raúl F. Cárdenas.- Editorial Porrúa. México  
1983, Págs. 375 y siguientes.

- 34.- Castellanos Tena, Fernando.- Op. cit.p. 231, en donde se cita a Luis Jiménez de Azua.
- 35.- F. Cárdenas, Raúl.- Estudios Penales.- Editorial Jus. México, 1977, p. 39.
- 36.- Villalobos, Ignacio.- Op. cit., p.311.
- 37.- Jiménez Huerta, Mariano.- Op. cit., Tomo I, p. 434.
- 38.- Castellanos Tena, Fernando.- Op. cit.,p. 233, en -- donde cita a Luis Fernandez Doblado.
- 39.- Carrancá y Trujillo, Luis.- Op.cit. págs. 425 y 426.
- 40.- Ferri, Enrique.- Principios de Derecho Criminal.- Editorial Reus, Madrid, 1933, págs. 403 y 404.
- 41.- Ferri, Enrique.- Op.cit., p. 408
- 42.- Villalobos, Ignacio.- Op. cit., p. 309
- 43.- Castellanos T.Fernando.- Op.cit., p. 267.
- 44.- Castellanos T.Fernando.- Op. cit., p. 269
- 45.- Porte Petit, Celestino.- Op.cit., p. 702
- 45B.- García Belsunce realiza un detallado estudio de estos

elementos importantes del delito común y los lleva a la materia fiscal concluyendo en términos generales, en forma parecida a como lo hacen los expositores de la teoría penal.

Es antijurídica toda conducta que viola o transgrede una ley fiscal, y se considera como delito, cuando en la propia ley fiscal así queda expresamente establecido.

La imputabilidad, es decir la aptitud de la persona para la comisión del delito fiscal, requiere en el caso de las personas físicas la mayoría de edad. Un menor de edad que cometiere un delito fiscal, sería indudablemente inimputable, como lo es aquél mayor de edad privado de sus facultades mentales.

En relación con la imputación penal de las personas morales, hace este autor un admirable y valioso estudio de ello. Enmarca su trabajo con la tesis de Jiménez de Asúa, quien en contrario a esta imputación; analiza las tesis de Cueto Rúa y de Comasio, quienes son partidarios de que la persona jurídica si debe ser penalmente imputable.

García Belsunde concluye este estudio afirmando que en el Derecho fiscal la responsa-

--bilidad tributaria de las personas jurídicas es indiscutible dentro del ámbito puramente fiscal, y que -- dentro del terreno penal, esta responsabilidad también puede darse. Es decir si son imputables penalmente las personas jurídicas; ello se debe dice el autor, a que la autonomía conceptual o dogmática y estructural u -- orgánica del derecho tributario le permite a este contar con institutos propios y a veces distintos de los regulados por otras normas del derecho, pudiéndose por consecuencia, hacer una tipificación de figuras penales o fiscales que es dable no encontrar en el derecho común.

Por lo que respecta a la culpabilidad, -- hace este autor una separación acertada entre la infracción fiscal y el delito. En el primer caso, admite plenamente la responsabilidad objetiva. En cambio, en el caso de los delitos, se inclina porque la responsabilidad sea subjetiva, pero advierte que sin contradecir la tesis de la imputabilidad de las personas jurídicas.

García Belsunce, Horacio A. -- Derecho Tributario Penal. Ediciones Depalana. -- Buenos Aires, Argentina, 1935. -- Págs. 135 y siguientes.

Albert Hensel tuvo una postura semejante a la de García Belsunce, al considerar que en el delito fiscal se atiende fundamentalmente el aspecto subjetivo de la infracción. Que inclusive, en el fraude fiscal se exige siempre, como una forma de conducta subjetiva, la intención del sujeto, la cual se manifiesta siempre como un actuar del individuo, de la persona humana, pero que en la elusión, en el fraude simple, el ocultamiento del impuesto trae como consecuencia la tipificación del delito fiscal, sin reparar siquiera en la intención del agente.

Hensel Albert.- Diritto Tributario.- Traduzione di Dino Jarach.- Dott. A. Giuffrè Editore.- Milán, Italia.- 1956.

46.- Giuseppe, Maggiore.- Op. cit., p. 317

47.- García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Penal.- Cárdenas Editores.- México, 1982. págs. 155 y 156.

CAPITULO TERCERO

E L I L I C I T O F I S C A L .

Concepto.- Infracciones fiscales.- Delitos fiscales.- Breves antecedentes históricos de los delitos fiscales.- Clasificación de los delitos fiscales.- Delitos intencionales y no intencionales.- Delitos de comisión y delitos de omisión.- Delitos de daño y delitos de peligro.- Delitos instantáneos, continuos y continuados.

Concepto. Infracciones fiscales. Delitos fiscales.

El ilícito fiscal comprende dos aspectos: la infracción o contravención, que se ubica solo dentro del terreno administrativo; y el delito que es una conducta típica y penalmente sancionable, que se ubica desde luego, en el ámbito del Derecho penal. esta distinción no es muy descriptiva, porque en realidad por infracción debe entenderse toda violación a una norma jurídica, ya sea que esta violación configure o no un delito.

En consecuencia, infracción desde un punto de vista general es sinónimo de ilícito. El ilícito tiene como característica esencial, la violación de la norma jurídica, independientemente de que exista o no la intención dolosa de violar dicha norma ( 1 )



Sobre este mismo aspecto, Luis Humberto Delgado --  
dillo Gutiérrez manifiesta que: " Generalmente se conside--  
deran a las infracciones como el género y se les define co--  
mo: toda acción u omisión que importa violación al mandato  
tributario " ( 2 )

En la materia tributaria, y concretamente, en la  
doctrina fiscal, los autores han incurrido frecuentemente  
en el error de considerar al ilícito fiscal como un todo,  
sin hacer la distinción entre la violación o contravención  
de la norma fiscal y el delito fiscal, propiamente dicho -  
(2B)

Así por ejemplo, Emilio Margain le otorga al --  
Derecho penal fiscal un contenido muy amplio, pues él agru--  
pa en este rubro no sólo las conductas típicas y penalmente  
sancionables como delitos, sino también a las infracciones  
administrativas, sancionables con una multa ( 3 ) .

Giuliani Fonnouge señala sobre este tema que él  
utiliza la expresión " infracción tributaria " o " infrac--  
ción fiscal ", en sentido genérico, incluyendo en ella a -  
toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustan--  
ciales o formales, de modo que en este término engloba --  
nuestro autor, a todas las violaciones, ya sea que se les -

denomine delitos, contravenciones, violaciones de órdenes - de autoridad, etc. ( 4 ).

Rafael Bielsa por su parte afirma que dentro del Derecho penal fiscal deben distinguirse las sanciones penales propiamente dichas, que se aplican contra transgresiones a las leyes fiscales, de las sanciones administrativas que se aplican a las contravenciones. Para tal efecto este autor expresa que las leyes dividen a las sanciones en dos clases: a) - penales; b) administrativas. Dice que el primer grupo de sanciones ( penales ), se refieren según el caso: a) a delitos y b) a contravenciones.

Bielsa admite la posibilidad de que la multa sea una sanción penal, cuando se impone una multa proporcional a al monto de la evasión fiscal. Llega al grado de decir que en este caso se está frente a un " verdadero delito -- fiscal " ( 5 ). Este autor ya hace una distinción entre el Derecho penal fiscal y el Derecho fiscal contravencional, aunque ubica a algunas multas como verdaderas penas y no como simples sanciones.

José Luis Pérez de Ayala v Eusebio González, -- hacen una distinción entre el Derecho Tributario Penal v el Derecho Penal Tributario.

## TESIS UNAM

El primero se refiere a las infracciones a las - normas fiscales, que se sancionan generalmente con una multa y las violaciones a las normas penales-fiscales, las --- cuales se castigan con una pena privativa de la libertad -- ( 6 ).

A juicio de Miguel Angel García Domínguez el -- delito y la infracción fiscal caen en el ámbito de lo in--- justo, es decir, para este autor tienen el mismo origen y - solo se separan al llegar a las consecuencias. Continúa -- afirmando este autor que " las infracciones fiscales tienen un indiscutible carácter penal, de ahí que estén gobernadas en lo no previsto en sus disposiciones especiales, por los principios generales del Derecho Penal que tienen respecto de ellas, aplicación subsidiaria, no porque exista un pre--- cepto que expresamente lo imponga, sino porque a ello con--- duce la misma naturaleza penal de estas infracciones; Los Principios Generales del Derecho Penal constituyen, pues -- el fondo que rellena los intersticios que ofrecen las ---- normas aplicables " ( 7 ). De ahí se deriva el complemento del nombre de la obra de García Domínguez: " Derecho Fiscal Penal ", que lo acerca a la tesis expuesta por José Luis -- Pérez de Ayala y Eusebio González.

## TESIS UNAM

Para Margarita Lomeli Cerezo, el ilícito es un -- concepto que constituye un común denominador en todos los -- ordenamientos jurídicos y que sólo son las consecuencias -- las que distinguen a un ilícito civil, de uno penal o de -- otro administrativo. Que esas consecuencias están en la -- sanción ( 8 ).

Después de haberse enunciado todas estas tesis de prestigiados tratadistas de la materia, se cree conveniente hacer una síntesis y conclusiones de estas opiniones para estar en condiciones de elaborar una tesis propia. Para este efecto se expresa lo siguiente:

Primero - Es cierto que el ilícito es un concepto que es susceptible de vulnerar simultáneamente ordenamientos que pueden pertenecer al derecho civil, al administrativo ( y por extensión al fiscal ), o al derecho penal.

Segundo.- Es cierto que la consecuencia, es decir la sanción es un elemento importante para determinar en un momento dado si esa conducta ilícita cae dentro del campo del derecho civil, del derecho penal o del administrativo o fiscal.

-----

## TESIS UNAM

Tercero.- Sin embargo, no debe ser la sanción la única nota característica que exista para distinguir el tipo de ilícito, ya que no es posible que por la simple naturaleza de la consecuencia se quiera determinar a la causa. Por ello, y siguiendo en este aspecto a Miguel Montoro Puerto ( 9 ), se afirma que:

Contribuyen a determinar la naturaleza propia del ilícito jurídico:

a).- La diferencia determinada por el ordenamiento jurídico violado - El ordenamiento civil, el penal, el administrativo o el fiscal, tienen sus propias normas que le dan autonomía, independencia y campo de aplicación exclusivo. Las relaciones jurídicas que se derivan de cada una de estas disciplinas, son diferentes, como distintas son las formas en que se puede infringir el orden legal. Por lo tanto, según sea el ordenamiento legal violado, se estará frente a un tipo diferente de ilícito. Esta regla funciona y es aplicable para la materia administrativa en general y fiscal en particular, porque si bien es cierto - cierto que el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, se refiere a los delitos fiscales, también lo es que este Capítulo no pertenece al Derecho fiscal por el simple hecho de estar ubicado dentro del Código Tri-

## TESTIS UNAM

---butario, sino al Derecho penal especial, como ya muy -  
claramente se expuso en el Capitulo Primero de este traba-  
jo. Por el contrario, el Capitulo I del propio Titulo IV -  
del mencionado Código, que se refiere a las infracciones -  
fiscales, si es definitivamente parte del Derecho Fiscal.

b).-La diferencia determinada por el ejercicio  
de diferentes jurisdicciones - En el ilícito fiscal, que -  
es el objeto de este estudio, como en todo el ilícito admi-  
nistrativo, el hecho se da dentro del marco de competencia  
y jurisdicción de la propia autoridad administrativa, la --  
cual por mandato legal, está facultada para imponer las ---  
sanciones, generalmente multas, al infractor de los precep-  
tos jurídicos, que pueden ser tanto legales stricto sensu,  
como administrativos.

En cambio en el ilícito penal, la autoridad --  
competente, la que tiene jurisdicción para conocer del -  
ilícito, será un órgano que está dentro del ámbito de otra  
autoridad diferente a la administrativa y que corresponde  
al Poder Judicial

c).- El procedimiento para la determinación del  
ilícito fiscal y del ilícito penal especial es también di-  
ferente. En uno se lleva a cabo un PROCEDIMIENTO mas o me-

--nos breve y muy variado en su contenido. En otro se lleva a cabo, un proceso mas o menos largo y de contenido muy -- rígido y mas o menos exacto ( 9B ).

d).- Finalmente, y ahora si, en cuanto a la sanción hay diferencia importante entre el ilícito administrativo y por extensión el fiscal, y el ilícito penal. En el primero la sanción es por regla general casi siempre una multa, en tanto que en el ilícito penal la sanción consistirá por lo general en una pena privativa de libertad ( 9C ).

De esta exposición se obtiene la siguiente y verdadera conclusión:

Dentro del ilícito fiscal se distinguen perfectamente dos campos diferentes:

a).- Al ilícito tributario propiamente dicho, al cual puede llamarsele **DERECHO FISCAL SANCIONADOR** y,

b) - El ilícito penal en sentido estricto, como un Derecho penal especial, parte del Derecho Penal, al cual se le denominaría **DERECHO PENAL FISCAL**, el cual pertenece a ese extenso grupo denominado, Derecho Penal del Estado.

## TESIS UNAM

La legislación mexicana sirve de apoyo para --  
justificar esta postura y al efecto se tiene que:

1.-El artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que: " La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial ". Aquí se está dando exclusivamente el nombre de **PENA**, a la consecuencia jurídica determinada por un Juez y deriva de la comisión de **UN DELITO**.

2 - Este propio precepto constitucional señala que " Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía " Si se entiende esta facultad, de acuerdo con lo previsto por los artículos 23 y 73 fracción XXX de la propia Carta Magna, se podrá afirmar que en general, la Administración Pública está investida de facultades para imponer las sanciones ( nunca penas ) que correspondan, por infracción a una disposición jurídica, que puede ser una ley o un reglamento gubernativo o de policía.

3.- Finalmente, y en relación con este tema se tiene en primer lugar el contenido del artículo 70 del propio Código Fiscal de la Federación, que dispone que --



" La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demas accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal " Este precepto legal distingue muy bien a la multa ( sanción fiscal ) de la pena ( sanción penal ), -- así como hace mención, al tenor de las disposiciones constitucionales aplicables, a que Poder le corresponde la aplicación de las penas. En este mismo orden de ideas y complementado lo dispuesto por el artículo 70, el artículo 94 del propio Código Tributario dispone lo siguiente:

" En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal " Se nota aquí muy claramente la voluntad no sólo del contribuyente, sino también del legislador, de separar el campo del ilícito fiscal del campo del ilícito penal, -- campos que los tratadistas se empeñan en fusionar ( 90 ).

Es cierto que algunos Principios de la Ciencia Penal se aplican al Derecho fiscal sancionador, como acer-

--tadamente lo afirma García Domínguez ( 10 ) pero no se --  
 está de acuerdo con él en que por este simple hecho, las --  
 sanciones fiscales puedan recibir el nombre de penas. ( De --  
 ahí justifica el autor el nombre de Derecho Fiscal Penal ),  
 porque esto sería contrario a la naturaleza misma del Dere--  
 cho penal y a lo establecido por el artículo 21 Constituc--  
 cional, y demás ordenamientos legales mencionados. Lo que  
 acontece es que la sanción jurídica puede revestir diversos  
 grados de dureza, de acuerdo con la gravedad de la violac--  
 ción: Puede esta sanción ser eclusivamente civil ( reparac--  
 ción de daño ), o bien, puede ser administrativa ( por reg--  
 gla general una multa ), o penal ( imposición de una pena --  
 propiamente dicha ). La sanción civil, por sus caracteris--  
 ticas propias y por lo acabada que está esa rama jurídica, --  
 posee sus propias disposiciones, Principios y reglas de --  
 aplicación. En cambio, en el Derecho Administrativo, rama --  
 de reciente creación, que no está suficientemente elaborada  
 ( esto rige también para el Derecho fiscal ), se hace ne--  
 cesario recurrir frecuentemente a otros ordenamientos le--  
 gales ( el Derecho civil, el penal, el procesal, etc. ) --  
 para suplir la carencia de normas expresas, pero esto de --  
 ninguna manera sería justificación para llamarle al poder --  
 sancionador de la Administración Pública, Derecho Penal, --  
 como lo pretende el propio García Domínguez, denominación --

que es **INADECUADA**, aunque se le anteponga el término **FISCAL**. Por eso se piensa, que es mejor la denominación de Derecho fiscal sancionador, que es mas descriptiva, menos imprecisa y mas propia, a la luz de los preceptos Constitucionales y legales que rigen la vida juridica del pais ( IOB )

En consecuencia, se puede conceptualar el ilícito fiscal expresando que es todo hecho comisivo u omisivo por virtud del cual se viola una norma de esta naturaleza.

Asimismo, por infracción fiscal se entiende la violación a una norma tanto legal como reglamentaria que traiga como consecuencia un incumplimiento a obligaciones de dar, de hacer, de no hacer o de permitir o tolerar.

Finalmente, por delito fiscal se debe entender cualquier conducta tipica y culpable que viole la norma legal especial expresamente aplicable al caso, y se produzca el efecto que la ley prohíbe o bien, se realice una conducta contraria a la que la ley ordena.

Tanto en el Derecho fiscal sancionador, como en el Derecho penal fiscal, el interés juridicamente protegido es la facultad que tiene el fisco, como representante de la comunidad, de recibir el importe integro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones juridicas, y lo que sanciona es el daño, el menoscabo o el perjuicio que se cause o se pueda causar por el incumplimiento de esos deber-

res de los sujetos obligados ( 11 ).

En la relación jurídica que se genera con motivo de la realización del ilícito fiscal , se encuentra que dentro del Derecho fiscal sancionador, el sujeto activo del ilícito, es decir, el infractor puede ser:

a).- Una persona física o una moral o jurídica.

b).- Una persona con plena capacidad jurídica o un incapacitado.

En el caso de las personas morales o jurídicas y de las personas físicas incapaces , las disposiciones -- fiscales consideran que éstas actúan, se obligan y cometen infracciones fiscales, por medio de sus representantes legales, tocando a ellas responder por las infracciones en que incurran dichos representantes. es decir, la imposición de las sanciones por conductas ilícitas de los representantes, se harán sobre los representados, quienes ante el fisco son en última instancia los sujetos infractores. Tanto la persona moral como las personas físicas incapaces podrán por la vía civil repetir en contra de los representantes, pero ante el fisco, esta situación no tiene relevancia.

En cambio en el Derecho penal fiscal, la responsabilidad sólo podrá ser directa y personal y en los términos del artículo 95 del C.F.F., sólo tienen responsabilidad penal quienes:

- a).- Concierten la realización del delito
- b).- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- 
- c).- Cometan conjuntamente el delito.
- d).- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- e).- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- f).- Ayuden dolosamente a otro para su comisión y,
- g).- Auxilien a otro, después de su ejecución, --- cumpliendo una promesa anterior.

Esta responsabilidad infiere la manifestación de - voluntad para la realización del hecho, y por lo tanto, los delitos fiscales en el momento actual, sólo pueden ser co - metidos y son imputables por lo tanto, a las personas fi - sicas mayores de edad y en plenitud de facultades mentales.

Ya en el Capítulo Segundo se expresó cómo el Código Penal prevé la posibilidad de que una persona moral pueda ser sujeto activo de un ilícito penal, en los términos - previstos por el artículo 11 del Código de la materia, a -- cuya conducta corresponde una pena de suspensión de sus --- actividades o disolución. Se precisa ahora que sería de --- seable que el Código Fiscal creara este ilícito penal ---- para las precitadas personas morales y se les aplicara la pena antes prevista. Ello contribuiría en gran medida a corregir muchas conductas desviadas de estos contribuyentes

que constituyen el grupo de más altos ingresos y utilidades y sobre los cuales recae la parte más importante de la recaudación fiscal ( IIB ).

El sujeto pasivo del delito fiscal, es la colectividad, el grupo social que directamente se hubiera beneficiado si el sujeto activo del delito no hubiera infringido la ley ( 12 ). Aquí el órgano administrativo, como representante de la colectividad realiza las acciones correspondientes para que se inicie una acción legal en contra del sujeto evasor en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que sean consideradas en la legislación como delitos.

En síntesis, y recapitulando lo estudiado hasta aquí, se tiene lo siguiente:

El ilícito fiscal abarca dos importantes aspectos, la infracción de carácter administrativo y propiamente el delito fiscal. Es frecuente que los autores de la materia incurran en el error de estudiar el ilícito como un todo - que no permitiera dividir el aspecto administrativo del estrictamente penal. En el Derecho mexicano esto si es posible atendiendo a las dos diferentes jurisdicciones a que se someten las infracciones fiscales propiamente dichas y los delitos en su sentido más preciso. El artículo 21 Constitucional sirve de excelente apoyo para hacer esta división --

de jurisdicciones, la administrativa y la penal

Por todo lo anterior, se ha decidido denominar - Derecho Fiscal sancionador al conjunto de normas legales - pertenecientes al Derecho Fiscal que se encargan de señalar que hechos son considerados como infracciones y cuáles son las sanciones aplicables, así como las autoridades -- encargadas de imponerlas

En cambio, se dejó la denominación de Derecho -- penal fiscal, para el conjunto de disposiciones legales que señalan los hechos considerados como delitos, así como la - forma de proceder en contra de los presuntos responsables

#### BREVES ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS DELITOS FISCALES.

Son dos los gravámenes impositivos en donde se -- encuentran los primeros antecedentes del ilícito fiscal, y concretamente, de conductas delictivas fiscales:

- a).-En los Impuestos Aduaneros y
- b) --en los antiguos impuestos del Papel Sellado y de la Ley del Timbre.

En esta investigación se utilizarán los estudios hechos al respecto por los investigadores Sierra y Martínez Vera (13 y 13 B), quienes hacen en sendos estudios la expo--

---sición de estos antecedentes.

También Urrutia y Fonseca ( 14 ) y Manuel Yaffez Ruiz ( 15 ) se ocupan, aunque brevemente de hacer, dentro de sus importantes aportaciones para la historia Hacienda-- ria de México, mención de las conductas ilícitas de los -- contribuyentes de estas ramas tributarias.

En materia aduanera los primeros ilícitos fisca-- les se dan cuando recién se había consumado la Conquista de México. Ejemplo de ello es el Bando Real dictado por los -- Reyes de España el 15 de octubre de 1532, en el cual pre -- vienen a los Administradores de la Real Hacienda de Nueva -- España para que repriman el fraude fiscal cometido por per-- sonas que llevaban frutos y productos del nuevo mundo a --- vender a otras regiones, fuera del territorio conquistado, -- a efecto de que sin demora y sin excepción se cobraran los derechos de Almojarifazgo ( impuestos aduaneros ).

Durante toda la época colonial se combatió - con eficacia el contrabando debido a que el comercio -- hacia el exterior se hacía solo por la vía marítima y - por muy pocos puertos habilitados para ello. Las mercan-- cías que se trataban de extraer o que se introducían por puertos y lugares no habilitados por la Corona Española, caían bajo pena de " Comiso ", aunque hay muy pocas no--



---ticias de alguna acción penal ejercida en contra de --  
 los responsables.

Una vez proclamada la independendia, se expidió el Primer Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Maritimas en el Comercio Libre del Imperio, de fecha 22 de noviembre de 1821, y en el Capitulo IV se expresó en forma muy terminante que cualquier mercancia que no figurara en el manifiesto que deberá presentar el importador o el exportador, caería irremediabilmente en la pena de -- " Comiso ". También se incurria en esta pena, cuando el -- declarante diera datos falsos o cuando tratara de efectuar la operación por Puertos no habilitados para el comercio -- internacional.

En los años siguientes de la naciente República Mexicana, el fraude fiscal, el contrabando de mercancías se erigió en un cáncer social que obligó al Estado Mexicano a ir endureciendo sus normas sancionatorias. Como en estas -- actividades ilegales se descubrió el apoyo o al menos la -- complicidad de los empleados de las aduanas, el ministro de Hacienda Arrillaga, en su Memoria del 2 de junio de 1823, -- expresó:

" El contrabando siempre funesto y punible hoy -- que la Nación está al borde del precipicio por la falta de ingresos que le roban los mismos a quienes les paga y sus-- tenta para evitarlo, incrementa hasta su colmo este crimen

abominable, y por mas que se esfuerce V. Sob. en incremen--  
 tar castigos, apenas encontrará alguno proporcionado a ta--  
 maña ingratitude pérfida. La Patria que parece por su trai--  
 ción, clama a V. Sob. por su remedio. Dicte pues, leyes --  
 penales que aterren a los malvados, y destierre con un --  
 rasgo de su sabiduria, la ominosa preocupación de la pro--  
 piedad de unos destinos que tan indignamente ejercen, y --  
 que se omitan procesos evasorios que no permite la gravedad  
 y notoriedad de su elusion, para removerlos a lo menos, --  
 bastando las sospechas vehementisimas con que los acusa la  
 opinión pública. " ( 5 )

Fue la grave acusacion del Ministro Arrillaga, ---  
 obligó a que el Congreso Mexicano expediera el 4 de Septi--  
 embre de 1822 el " Reglamento para la Distribucion de Comi--  
 sos " cuyo objetivo principal consistió en restringir el -  
 fraudulento tránsito de mercancías. Se crearon por primera  
 vez penas para aquellos empleados a los que se les probare  
 colusion en las evasiones de impuestos.

Para los contrabandistas, dicha disposicion legal  
 estableció textualmente lo siguiente:

" Todo contrabandista quedará sujeto a las penas - que las leyes tienen establecidas y además ( si la defrau - dación excediese de quinientos pesos ), su nombre y su del - lito se publicarán por los periódicos; si reincidiese, se - le suspenderán por cinco años los derechos de ciudadanos y si aún volviese a reincidir, será expelido del territorio - mexicano..." ( 17 ).

Como se sabe, el primer Código Penal para el Dis - trito Federal y Territorios, aplicable en materia federal, se expidió hasta 1871, por consecuencia, los delitos y san - ciones penales se encontraban diseminados en diversos orde - namientos, pues el fraude fiscal se asimilaba al fraude --- común y por tal motivo, el delincuente fiscal se veía sometido a la jurisdicción de los tribunales comunes. En cuanto a la pena privativa de libertad, aunque durante la primera mitad del siglo XIX, el decomiso era la pena mas frecuente que se imponía al contrabandista, además de las multas que en forma ascendente se le aplicaban, en caso de reinciden - cia. Las otras penas eran por lo general, excepcionales.

El Arancel de Aduanas de 11 de marzo de 1837, -- contuvo para los empleados del erario, penas muy severas, - cuando estuvieren implicados en problemas de contrabando.

## TESIS UNAM

El artículo 37 de esta Ley preveía que si un empleado o funcionario público auxiliaba, o contribuía a una importación clandestina de mercancías, o a sabiendas, lo tolerare, sería: 1 - Privado de su empleo; 2 - Inhabilitado perpetuamente para obtener otro. 3 - Sería castigado con la pena correspondiente al crimen de robo doméstico con abuso de confianza y 4 - Se publicaría su nombre y su delito en todos los periódicos oficiales de la República por treinta días consecutivos, quedando además obligado a resarcir el daño cometido al fisco con sus bienes propios.

Todo el procedimiento sancionatorio aduanero, tanto el penal como el propiamente administrativo, se desarrollaba ante un Juez local, y a partir de la vigencia del Arancel para Aduanas Marítimas y Fronterizas, de 30 de abril de 1842 se hizo a través de un juicio sumario. Se anotaron por primera vez algunas atenuantes y excluyentes de responsabilidad para los infractores. Este procedimiento se aplicó hasta 1855, fecha en que se expidió una novedosa Ley Aduanera.

El primer intento de separación entre la infracción administrativa y el delito de contrabando, se encuen-

## TESIS UNAM

-----tra en el Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 4 de octubre de 1845, a través del cual se creó una " Junta de Aranceles ", organismo colegiado de carácter mixto, que conocía de aquellos casos en los que el presunto contra-- bandista tuviera alguna justificación o explicación que -- dar, que anulara o disminuyera su responsabilidad ante -- la aduana. Esta Junta de Aranceles tenía facultad para -- emitir el dictámen que considerara ajustado a la ley, pero sin intervenir o ni siquiera prescribir para que sus dic-- támenes pudieran constituir precedente, tratándose de los asuntos aduaneros que fueran, por su gravedad competencia de un Juez. Es decir, este Organó Colegiado tenía simple-- mente el carácter de consultor, que proponía una resolución al Poder Ejecutivo, en el Ambito administrativo, pero esta resolución, aún dictándose podía o no ser tomada en consi-- deración por el Juez que conocía el proceso de contrabando.

Un antecedente muy importante en materia de cont-- rabando, lo constituye la llamada Ordenanza General de -- Aduanas, de 31 de enero de 1856, la cual en su artículo 23 conceptuó de manera clara los casos en que se cometía la -- acción de contrabando: este precepto decía textualmente:

" Son casos de contrabando:

Primero.- La introducción clandestina de mercancías por las costas, puertos, riberas de los ríos, o algún punto que no esté habilitado para el comercio extranjero, - excepto en los casos especificados en los anteriores artículos.

Segundo.- La introducción de mercancías por los puertos o fronteras sin los documentos prevenidos en esta Ordenanza o en horas desusadas para evitar el conocimiento de los empleados de la aduana y el pago de los derechos.

Tercero.- La descarga, trasbordo o transporte de mercancías en los puertos y fronteras, sin el previo conocimiento de los empleados de la aduana, y sin las formalidades prevenidas en los anteriores artículos.

Cuarto.- La internación de mercancías sin un documento que acredite haber sido importados legalmente y pagados todos los derechos designados en la tarifa.

Quinto.- La exportación clandestina de dinero, -

metales, y productos del país, que estén expresamente prohibidas o que tengan que pagar derechos.

Sexto.- La importación y circulación de moneda falsa de cualquier cuño.

Séptimo.- La suplantación en cantidad y calidad de efectos que legalmente manifestados pagarían mayores derechos.

Octavo.- La disminución en el peso o medida de los géneros, frutos o efectos, siempre que de ésta resultare que se cobren menos derechos que los que debía producir la manifestación legal y exacta. "

Nótese cómo, aún a pesar de lo extenso de la disposición, existía poca claridad en la tipificación de las infracciones, y ninguna disposición que expresara la autoridad administrativa o judicial, ante la cual se ventilara el procedimiento. El mérito de esta disposición estribaba en que por primera vez se expresó qué conductas se consideraban sancionables.

## TESTIS UNAM

El artículo 26 estableció las penas aplicables a los contrabandistas, que podían consistir, según la gravedad de la infracción, en :

- a).- La publicación del nombre de la persona o de la casa comercial en todos los periódicos.
- b).- La nulificación de su firma para toda clase de negocios y transacciones con la Hacienda Pública.
- c).- La sanción económica
- d).- El decomiso de las mercancías objeto de la violación y.
- e).- La imposición de una pena privativa de libertad hasta por diez años.

Se habló del juicio administrativo también por primera vez, y a la Junta de Aranceles se le facultó para actuar como órgano de segunda instancia en los juicios administrativos.

No obstante, la situación no era clara en cuanto a las jurisdicciones de las autoridades administrativas y judiciales en materia de contrabando: por tal motivo, por disposición de 22 de septiembre de 1856 se reglamentó el procedimiento, diciéndose al efecto que en el momento en



---que ocurriera algún contrabando, así como un fraude o --  
 falta de observancia de la Ordenanza General de Aduanas, el  
 Administrador de la Aduana correspondiente debería requerir  
 al infractor para que en el término de 24 horas eligiera --  
 entre los dos procedimientos: el administrativo o el judi--  
 cial, el que mejor le pareciera, lo cual lo debería mani--  
 festar por escrito, si eligiera el procedimiento adminis--  
 trativo, con esa aceptación, se iniciaría el procedimiento.

Por virtud de la confusión existente en esa época  
 se producía una discutible sustitución de jurisdicciones, a  
 grado que se nota a simple vista una clara invasión del Po-  
 der Ejecutivo en las naturales atribuciones del Poder Judi-  
 cial, se hace necesario retroceder un poco para explorar en  
 los documentos constitucionales, cómo se organizó el preci-  
 tado Poder Judicial, a partir de la Primera Carta Magna, --  
 del 4 de octubre de 1824.

En la primera Constitución Política Mexicana, se  
 encuentra que en el artículo 142 se hablaba de la competen-  
 cia de los Tribunales de Circuito, dependientes directa e -  
 inmediatamente de la Suprema Corte de Justicia. En dicho --  
 precepto se expresaba claramente que a estos tribunales les  
 correspondía conocer entre otras causas, de los juicios de

---contrabando, lo cual hacian en primera instancia.

Al expedirse la llamada Constitución centralista de las Siete Leyes de 1836, las causas criminales como el --- contrabando, quedaron bajo la jurisdicción de los llamados Jueces de Primera Instancia que fungían en cada uno de los Departamentos en que se dividió el país.

Al reimplantarse la Constitución Federal de 1824, adicionada con el Acta de Reformas de 18 de mayo de 1847, se facultó a los Jueces de Distrito para conocer de los --- multitudinarios juicios de contrabando, lo mismo aconteció en las Constituciones de 5 de febrero de 1857 y de 5 de febrero de 1917 ( 18 ).

La invasión de jurisdicciones que se hizo patente en el Decreto de 20 de septiembre de 1855, tuvo una vida efímera, pues se volvió al cauce constitucional al expedirse unos meses después la Constitución de 5 de febrero de --- 1857.

La Ordenanza antes comentada, se sustituyó por el Arancel de Aduanas Maritimas y Fronterizas de 1860, de --- enero de 1872, que en el Capítulo IX se refirió al contrabando y sus penas. Aquí se diferenciò ya con mayor claridad la simple infracción, del delito de contrabando y la jurisdicción de la autoridad aduanera en esta materia, diferente a la jurisdicción que ya entonces tenían los tribunales ---

federales ( Jueces de Distrito ) que conocían de este delito. Los artículos 86 y 87 del precitado Arancel, determinaron la jurisdicción administrativa y la penal en esta materia

El 8 de noviembre de 1880 se expidió un nuevo Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas. En este documento legal, como en los anteriores, se mencionaron tanto las sanciones por la infracción que se cometiera, como las penas privativas de libertad que pudieran imponerse. Se vuelve a dar posibilidad al infractor para que elija el procedimiento administrativo o el judicial para la tramitación de su causa, pero se agrega, que si la violación caía en los supuestos del delito correspondiente, no habría elección y por consecuencia el proceso tendría que ser manejado por el Poder Judicial ( 19 ).

En este Arancel el Capítulo XXI fué dedicado a los juicios y ahí se hizo una exposición en cierta forma detallada, de los procedimientos tanto administrativo como judicial.

Desde luego, en materia delictiva los procesos por contrabando eran generalmente desfavorables para la Hacienda Pública, y en esa virtud, y a fin de tratar de proteger adecuadamente los intereses fiscales, en los juicios que no sólo sobre contribuciones, sino también sobre cualquier otro fraude fiscal se ventilasen ante

Tribunales de Federación. por Circular de 26 de febrero de 1884 se dispuso que para una mejor defensa de esos intereses fiscales, en todo juicio de contrabando deberían ser - unos funcionarios llamados en ese entonces " **promotores -- fiscales** ". los encargados de recibir de las aduanas, oficinas de contrarresguardo o Jefaturas de Hacienda, todos - los datos e informes que se creyeran necesarios para hacerlos valer en cada juicio, debiendo estos funcionarios tener cuidado de aportar estos datos oportunamente ante los tri - bunales, a fin de que no resultaran nugatorias para el fisco las acciones judiciales intentadas. De la lectura de esta - circular se desprende que las acciones del fisco en materia penal eran muy defectuosas y esto acarreaba impunidad, ya - que los Tribunales de la Federación, por falta de elementos de convicción bastantes para imponer condenas a los contrabandistas o defraudadores, tenían que dejarlos en libertad.

Mención especial merece la Ordenanza General de - Aduanas Marítimas y Fronterizas de lero. de marzo de 1887, por virtud de que en esta ley se dió un importante avance no solo en el Derecho fiscal sancionador en el ramo de -- aduanas, sino también en el Derecho penal fiscal e inclu - sive, aún sin corresponderle propiamente, en materia de -

delitos oficiales.

En un gran Capítulo denominado: " De las infracciones de la ley y de las penas ", las violaciones susceptibles de ser cometidas tanto por los particulares como por los empleados y funcionarios de aduanas, se dividieron en tres grandes grupos: delitos, contravenciones y faltas. Para los particulares, los delitos fueron: el contrabando y la defraudación, cuando esta violación se cometiera en connivencia con alguno o algunos empleados públicos. Las contravenciones se dividieron: en defraudación sin connivencia con empleados, haciendo una suplantación en calidad, cantidad o ambas cosas, de las mercancías que legalmente manifestadas, deberían de pagar mayores derechos; también se consideraba como infracción de defraudación sin connivencia, la omisión o inexactitud en que se incurriera respecto de los requisitos legales para las operaciones relativas al cobro de derechos aduaneros, siempre que esos requisitos fueran esenciales para hacer el cobro de las contribuciones.

En el grupo de faltas de los contribuyentes se mencionaron: la omisión o inexactitud de los requisitos anteriores, siempre que no fueran esenciales para la veri-

---ficación del cobro de dichas contribuciones.

En relación con los servidores públicos, las violaciones se dividieron también en delitos, contravenciones y faltas. Los delitos fueron: el cohecho, el peculado y la concusión. Las contravenciones: Las omisiones en el cumplimiento de sus deberes, susceptibles de ocasionar pérdidas -- es el pago de los tributos; finalmente, las faltas consis-- tieron: en el resto de omisiones que no implicaran tales , pérdidas.

Los delitos se castigaban con penas corporales y económicas, en tanto que las contravenciones y faltas se castigaban con multas, suspensiones en el empleo y destituciones, en estos dos últimos casos, cuando el infractor -- fuere servidor público. Asimismo se indicó que en los case-- sos de contrabando, se incurriría invariablemente en la pérdida en favor del fisco, de las mercancías que hubieren sido objeto del delito, en concepto de indemnización al -- erario por el daño causado.

Los delitos quedaron definidos en esta ley, así se dijo que el contrabando era el delito que se cometía --- cuando se importaban o exportaban mercancías sujetas al pago de contribuciones, sin hacer ese pago y sin conocimiento ni intervención de los respectivos empleados públicos, va -- fuere porque se obrara clandestinamente o porque se hiciera

uso de violencia. Se asimilaron al contrabando algunas otras situaciones, como la tenencia ilegal de mercancía de procedencia extranjera. Asimismo, se consideró que en materia de comercio exterior, se cometía el delito de defraudación, -- cuando en combinación con empleados de aduanas se importa-- ban o exportaban mercancías sin el correcto pago de las -- contribuciones.

Cómo aún existía en esa época una gran confusión, ya no entre las infracciones y los delitos, sino entre la -- competencia de los Tribunales Federales y Locales, en esta Ordenanza claramente se estableció que todos los delitos -- fiscales eran de jurisdicción de los jueces federales, y -- que inclusive, si con motivo de la comisión de un delito -- fiscal, se cometieran en forma conjunta o conexa otros deli-- tos que fueran del orden común, el Juez de Distrito cono-- cería de todos los delitos, esto con el fin de mantener la unidad de jurisdicción.

Como antes se dijo, se estableció una clara dis-- tinción entre el procedimiento administrativo y el judicial y se externó que en esta materia, el procedimiento adminis-- trativo sería desahogado por la aduana en donde hubiera -- surgido el problema, que este procedimiento podría coexis-- tir con el judicial, y se estableció la autonomía entre uno

## TESIS UNAM

y otro procedimiento. Nótese que esta ley fué muy adelantada para su época. No sólo precisó los delitos al comercio exterior, sino también a los delitos oficiales.

En esta materia aduanal, se siguió avanzando en el tema relacionado con los delitos fiscales. La Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 12 de junio de 1891, que sustituyó a la de 1887, contenía la siguiente enumeración de delitos propiamente fiscales: la falsificación de documentos oficiales, el quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales y la omisión culpable. Se incluyeron también en esta Ordenanza otros delitos que no eran propiamente fiscales, como el cohecho, la concusión, el peculado y la desobediencia y resistencia de particulares.

De lo hasta aquí analizado en la materia aduanera, se encuentra que el contrabando constituía una causa de preocupación muy importante para el gobierno de la República. En una primera etapa, es decir, hasta la quinta década del siglo XIX, esta infracción se cometía por una vía marítima y con mercancías procedentes fundamentalmente de Europa, pero cuando con motivo de la pérdida de casi la mitad de nuestro territorio a manos de los Estados Unidos de América, y cuando con motivo de la celebración de los Tratados de Guadalupe Hidalgo de 2 de febrero de 1848, se



marca una línea divisoria entre los dos países, se agrega -- un nuevo dolor de cabeza a la administración hacendaria me-- xicana: el contrabando por vía terrestre. Esto originó que -- se crearan leyes aduaneras mas amplias, pero a su vez mas -- precisas, como aconteció con la Ordenanza General de Adua-- nas de 31 de enero de 1856, y sobre todo, con el Arancel de Aduanas Maritimas y Fronterizas, de 10 de marzo de 1887. La exposici6n que se ha hecho hasta aquí sobre la materia adua-- nal y sus violaciones legales, pone de manifiesto la comple-- jidad que en el curso de la historia hacendaria de México, -- ha tenido el país. La legislacion dictada en esta materia es abundante. Sus disposiciones juridicas, muchas veces sólo -- conocidas por el especialista, son de sumo interés para por-- derse dar cuenta a través de ellas, de las contradicciones -- politicas, administrativas y hasta juridicas en cuyo campo -- se desenvolvía la vida económica y social de los habitantes de aquella época.

Para vigilar la extensa frontera de nuestro país con el vecino del norte, entre 1849 y 1854 se crearon adua--

--nas tan importantes como la de Nogales y Naco ( en el Es--  
tado de Sonora ), Paso del Norte ( hoy Ciudad Juárez ) en --  
Chihuahua , Camargo y Matamoros ( en Tamaulipas ).

Hacia esta época fundaron también los llamados -  
Cuerpos de Contrarresguardo, que tenían como función espe---  
cial evitar el nefasto contrabando que por la frontera norte  
empezó a generalizarse ( 19B ).

Es el momento de hacer un alto en los delitos --  
aduaneros, para asomarse un poco a otra legislación tributa-  
ria de igual importancia y trascendencia e investigar cómo -  
se habían desarrollado ahí los delitos fiscales. Se analiza-  
rá en este aspecto la legislación del Papel Sellado y las --  
Leyes Generales del Timbre, que tanta importancia tuvieron -  
en el desenvolvimiento del sistema fiscal mexicano de esa --  
época.

Iniciando este estudio con las primeras disposi--  
ciones dictadas en el México independiente, se afirma lo --

## TESIS UNAM

siguiente: El país adoptó por herencia el mismo sistema tributario colonial, al inicio de su vida autónoma. El impuesto del Papel Sellado, en consecuencia, por ser un gravamen redituable se conservó y sólo se le agregó en un principio un Reglamento, de fecha 11 de octubre de 1823, el cual en su artículo 11 tipificaba la falsificación de papel sellado simultáneamente como delito fiscal y como infracción administrativa. Este precepto establecía que toda aquella persona que " falseare " el papel sellado, por la primera vez pagaría el importe de todo el papel que se le pudiera justificar como falso, siendo además condenado a dos años de cárcel. En la segunda ocasión que se le descubriera, se le cobraría el doble del papel falsificado y se le condenará a cuatro años de cárcel, y en una tercera violación, se le expulsaría del territorio de la nación.

En el Decreto para el Arreglo de la Renta del Papel Sellado de fecha 23 de noviembre de 1836, se sustituyó la sanción de expulsión del territorio de la nación, por el castigo del pago del triple del papel falsificado y una pena privativa de libertad de seis años de cárcel. Estas mismas penas se conservaron en el Decreto de 30 de abril de 1842 que tuvo por objeto crear una nueva ley impositiva sobre esta materia.

El 14 de febrero de 1856 se expidió una nueva Ley sobre el Impuesto del Papel Sellado. En este ordenamiento jurídico, que se desarrolló ya con mayor técnica legislativa, se incluyó todo un capítulo que se denominó " Disposiciones penales ". Ahí se habló por primera vez de las infracciones y de los delitos fiscales; se consideró a los que ahora se conocen bajo el nombre de coparticipes y encubridores y se maneó aunque en forma también muy elemental, los actos de inspección y fiscalización. Concretamente en materia de delitos, el artículo 45 de este ordenamiento legal señaló que los falsificadores del papel sellado, así como sus cómplices, encubridores y los expendedores de sellos falsos, se verían condenados a las siguientes sanciones:

- 1.- Pérdida de los instrumentos, útiles y existencias que se les encontraren
- 2.- El pago del doble del valor de los sellos que hubieren falsificado.
- 3.- Aplicación de una pena privativa de libertad de dos años, cuando fuera la primera vez.
- 4.- En una segunda vez sería el doble de ambas sanciones y en una tercera vez, el triple

Se expresó asimismo, que serían considerados también como falsificadores, aquellos que vendieran papel se--

## TESIS UNAM

---llado clandestinamente, aunque no fuera falsificado; y se consideraron cómplices suvos, a los compradores

El 31 de diciembre de 1871 se expidió la primera Ley del Timbre que revolucionó el sistema fiscal del país -- entonces imperante, y que entre otros efectos, tuvo por objeto sustituir el colonial impuesto del papel sellado. En -- esta ley tributaria se dedicó el Capítulo V a mencionar y -- regular las violaciones a la ley y a señalar las sanciones correspondientes. Esta ley fue explícita en estos aspectos, ya que los artículos 28 y 43 inclusive, quedaron comprendidos en este Capítulo. No obstante, en esta ley no se delimitaron los ilícitos por materia, sino que un mismo precepto, podía tener significación solamente fiscal o en ocasiones alcances de tipo penal. Figuraron como responsables de estas infracciones, los particulares, los fedatarios, -- los agentes fiscales, y aún y todo tipo de empleados federales, a los cuales la ley les impone la obligación de -- verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Los delitos fiscales mencionados en esta ley fueron los de falsificación y fraude.

Los artículos 68 y 69 de esta ley preveían, con respecto a los delitos fiscales que los funcionarios de la Renta del Timbre estaban obligados a perseguir el fraude --

--que se cometiera, y que las denuncias y acusaciones sobre cualquier tipo de fraude al impuesto del Timbre, seria de la competencia de los jueces federales y que los empleados de Hacienda estarían facultados para hacer uso de cuantas medidas preventivas juzgaran conveniente para prevenir los ilícitos. El artículo 75 de esta ley expresaba que en caso de que un infractor fuere insolvente para pagar las multas, se conmutarían éstas por la pena de seis meses de cárcel,-- según las circunstancias de cada caso.

En la Ley del Timbre de 28 de marzo de 1876 se repitió la misma situación que en la primera ley y a la que va antes se hizo mención, pues se manejaron de manera confusa las infracciones y los delitos fiscales. Sin embargo,-- en esta segunda ley, los artículos 52 a 85 se encargaron de ser mas detallistas en cuanto a las infracciones adminis-- trativas. Los delitos a perseguir continuaron siendo el de falsificación y fraude. Asimismo, se continuó hablando de la conmutación de la multa por una pena privativa de liber-- tad, solo que aquí se dijo que podría ser de 15 días a 6 -- meses de prisión. En la Ley del Timbre de 15 de septiembre de 1880, se repitieron en general, las consideraciones an-- tes hechas

Por ley de 29 de enero de 1885 se creó un impuesto especial denominado " Renta Interior del Timbre " y en el se agruparon como contribuyentes a todos los importadores, fabricantes y comerciantes de toda clase de mercancías. Con similares confusiones de las leyes antes mencionadas, este ordenamiento legal dedicó los artículos 30 a 47, a la mención de las diversas violaciones legales, en que podían incurrir los contribuyentes, los empleados de Hacienda, los demás empleados de gobierno, los terceros y aun los notarios y corredores. En el caso de los delitos, se concedió acción pública para denunciarlos ante el juez federal competente.

En la Ley del Timbre de 31 de marzo de 1887, se unen en un solo cuerpo jurídico el impuesto del timbre y el impuesto de la Renta Interior, por virtud de que la forma de pago de ambos, era en estampillas fiscales. En los artículos 99 a 148 inclusive, se tipifican las violaciones a la ley. Se mantienen estrechamente vinculadas las infracciones administrativas y los delitos: por lo general en las infracciones graves, se imponen además de la multa, la pena privativa de libertad que podía ser desde el mínimo de un mes. Los delitos consignados siguen siendo el de fraude y el de falsificación, dejándose al derecho penal común la tipificación y la pena. Se continuó concediendo acción pú-

---blica para denunciar la comisión de estos delitos.

La Ley anterior tuvo una duración breve, pues - el 25 de abril de 1893 se expidió una nueva Ley de la Renta Federal del Timbre, en la cual el Título Sexto ----- ( artículo 132 a 169 ), se dedicó integralmente a regular -- las infracciones a la ley. Este ordenamiento tuvo un avance impresionante en materia e violaciones fiscales, y por primera vez se hizo la separación entre las infracciones sim-- ples y los delitos, a los que esta ley en su artículo 132 - les denominó " Infracciones con responsabilidad criminal ". El artículo 139 indicó en qué casos se incurria en " in-- fracción con responsabilidad criminal " , y en todos los - casos el común denominador era el dolo, es decir, la manifiesta intención de defraudar los intereses del erario, ya fuera por maniobras del contribuyente tendientes a ese -- propósito; o por actitudes de grave responsabilidad de los fedatarios públicos o empleados del Estado.

El artículo 140 de esta ley, indicaba que en -- caso de que se tipificara la conducta criminal, el hecho se sancionaría con una multa muy severa, equivalente a VEINTE tantos del importe de la defraudación, más la pena privativa de libertad que por fraude impusiere la autoridad judi-- cial



Se mencionó por primera vez la posibilidad real de que por una misma violación se pudieran presentar dos procedimientos simultáneos: el administrativo y el penal, que gozaban de independencia recíproca. En el artículo 144 se mencionó la reincidencia con que podían incurrir las personas infractoras, cuando dentro de un lapso de dos años cometiera la misma violación legal. Asimismo, el artículo 146 mencionó por primera vez la figura jurídica de la prescripción para las infracciones y los delitos fiscales, señalando que ésta operaba en cinco años, contados a partir del momento en que se hubiere cometido la violación, o si ésta hubiere sido de carácter continuo, a partir de que la misma hubiere cesado. Se habló también por primera vez del perdón que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía otorgar en favor del infractor de una responsabilidad fiscal o criminal. Se le designó impropiaamente con el nombre de indulto.

Un avance importante en esta ley fué el establecimiento de los procedimientos administrativos que deberían instaurarse para fincar una responsabilidad administrativa por infracción a las disposiciones fiscales.

La última década del siglo XIX fué muy importante para la materia penal fiscal, pues tanto la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 12 de junio -

## TESIS UNAM

de 1891, como la Ley de la Renta Federal del Timbre de 25 de abril de 1893, contuvieron marcados e importantes avances en esta materia. La intencionalidad, las maniobras tendientes a la evasión de los impuestos, constituyeron en ambas leyes, requisitos fundamentales para considerar la existencia de un delito fiscal.

La Ordenanza de Aduanas de 1891 estuvo en vigor hasta 1928. El 18 de abril de ése año se expidió un nuevo ordenamiento legal denominado simplemente Ley Aduanal, que en materia de delitos fiscales sólo comprendió al contrabando y a los actos asimilables a él, dejando a la legislación penal común, todo lo relacionado con el proceso y los procedimientos para juzgar a los presuntos responsables.

En materia de Timbre, la Ley de 25 de abril de 1893, fué sustituida por la de primero de julio de 1906, que en materia de delitos fiscales, conservó los mismos lineamientos de la ley anterior. El primero de enero de 1932 se sustituyó la anterior ley, por una que se denominó **Ley General del Timbre**. El Capítulo VIII llamado "Infracciones, Delitos y su Castigo", señaló en los artículos 145 a 152 inclusive las infracciones y las sanciones aplicables, en tanto que los artículos 153 a 158 se destinaron al señalamiento de los delitos y sus penas. Tom

## TESIS UNAM

davía en esta Ley, las multas eran impuestas conjuntamente con las penas privativas de libertad por la autoridad judicial. El artículo 154 se refirió a la comprobación del cuerpo del delito que deberían efectuar las autoridades judiciales, las cuales tenían la obligación de recabar para este efecto, un dictamen pericial emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Aquí se separó el fraude fiscal del fraude común, pues además de establecer los tipos en los delitos, se señalaron las penalidades que iban de un mes a nueve años de prisión. Se expresó asimismo que cuando varias personas hubieren cometido un mismo delito fiscal, la responsabilidad era individual para cada uno de ellos.

Una novedad muy importante en esta ley fué el contenido del artículo 164 en el que se expresó que la facultad de declarar que se había cometido algún delito correspondía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, se eliminó el procedimiento de acción pública para denunciar la existencia de los delitos fiscales en esta materia.

Así se llega hasta la Ley General del Timbre de primero de enero de 1954, en la cual a virtud de la incorporación de los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, se eliminó en la Ley el Capítulo correspondiente.

Mención especial merecen también las Leves de --- Alcoholes vigentes hasta 1948, ya que en ellas se mencionaban y penalizaban los delitos de producción y comercio --- clandestino de bebidas alcoholicas delitos que también --- quedaron incorporados en 1948 al Código Fiscal de la Federa--- ración.

De todo lo anterior se puede señalar que, hasta 1948, se encontraban dispersos en diferentes leyes tributarias los siguientes delitos fiscales:

- I.- Contrabando y actos asimilables.
- II - Defraudación Fiscal
- III.- Falsificación de Timbres, Datos, Funzones, Matrices, y
- IV.- Producción y comercio clandestino de bebidas alcoholicas.

En 1947, concretamente, el día 31 de diciembre de ése año se publicó la llamada Ley Penal de Defraudación Im--- positiva. Esta ley tuvo como finalidad uniformar el tipo --- relacionado con el delito de defraudación fiscal, a fin de dar claridad legal a estas conductas típicas, que por en--- contrarse dispersas en varias leyes tributarias, ocasionaba confusión tanto la presentación de las querellas, como el --- ejercicio de la acción penal en contra de los evasores fis--- cales. El artículo primero de la ley ahora mencionada tior---

---ficó al delito de defraudación impositiva en nueve su---  
 puestos diferentes. El artículo segundo estableció las pen---  
 nalidades, señalándose en el artículo cuarto que a las pen---  
 nas podían sumarse la de suspensión temporal o inhabilita---  
 ción definitiva en el ejercicio de una profesión, industria  
 o actividad de la que hubieran emanado los créditos tribu---  
 tarios objeto de la defraudación.

Se estableció en esta importante Ley la separación  
 de los procedimientos administrativos para la imposición de  
 multas fiscales, de los procesos judiciales para la imposi---  
 ción de penas, admitiendo que podían existir simultáneamen---  
 te ambos en contra de una misma persona. Para dar congruen---  
 cia a esta disposición se indicó que en los procesos pena---  
 les se deberían abstener las autoridades judiciales de im---  
 poner sanciones, concretándose exclusivamente a la aplica---  
 ción de las penas privativas de la libertad que procedi---  
 eran conforme a la ley.

Fué efímera la vida de esta Ley, a tal grado  
 de que se puede comentar que prácticamente no tuvo aplica---  
 ción, pues en el Diario Oficial de la Federación de 30 de  
 diciembre de 1948, se expidió un decreto mediante el cual  
 se adicionó el Código Fiscal de la Federación con los ----  
 artículos 241 a 283, inclusive, que se utilizaron para re---  
 gular a los delitos fiscales. Con esto se ordenó en un so-

TESIS UNAM

---lo texto jurídico todo lo relacionado con los delitos -  
fiscales. En esta importante reforma legal quedaron enume-  
rados, tipificados y sancionados los siguientes delitos -  
fiscales:

- I.- Contrabando
- II.- Encubrimiento en materia de contrabando.
- III.- Tentativa en materia de contrabando.
- IV - Asociación Delictuosa en materia de contra-  
bando.
- V.- Robo de mercancía que se encontrare en domi-  
nio fiscal.
- VI.- Daño en propiedad ajena de mercancía que es-  
tuviere bajo dominio fiscal.
- VII.- Falsificación de matrices, punzones, dados  
y timbres.
- VIII - Uso de Timbres falsificados.
- IX.- Defraudación.
- X.- Elaboración de productos y comercio clandes-  
tino.
- XI.- Encubrimiento en elaboración y comercio ----  
clandestino y,
- XII.- Rompimiento de sellos.

## TESIS UNAM

De la exposición de motivos de esta importante reforma fiscal, de la cual es indudable autor el Doctor Manuel Rivera Silva ( 20 ), se copia el siguiente texto:

" De los tipos delictivos que contiene el Capítulo Sexto, hay algunos de factura nueva y otros de afejo historial en nuestro derecho, como sucede con el delito de contrabando. Del Derecho Penal Fiscal cabe indicar, en glosa del título en general, que es una de las ramas más jóvenes del Derecho Mexicano e indiscutiblemente el último retoño del derecho penal; pero que, no emanado en forma absoluta del penal ( tiene estrechos compromisos con el administrativo ), es posible que soslaye algunas pautas de la disciplina punitiva para tomar caminos exclusivamente propios. En esta forma no será difícil que la tesis de la readaptación del delincuente quede al margen del derecho penal fiscal y que las sanciones que él consigna, persigan con más interés la reparación del daño que la reeducación del infractor ( ejemplo de lo expresado se encuentra en el artículo 275 ). Mas por hoy es aventurado exponerse sobre este tema y valga su referencia para subrayar que el derecho penal fiscal tiene algo de administrativo y algo de penal " .

El problema relacionado con la supuesta autonomía del Derecho penal fiscal, ya quedó, se piensa, sufici-

---entamente expuesto en el Capítulo Primero de este trabajo. Baste ahora solamente con decir, que el padre del surgimiento de este derecho penal especial lo fué Rivera Silva, quien, cuando dicha rama del derecho penal común aun no rendía sus frutos ya estaba reclamando su autor cierta autonomía para esta disciplina. La situación fue explicable, pero como ya antes se dijo, es y será inadmisibles, porque el derecho penal fiscal es solo un derecho penal especial, pero derecho penal al fin y al cabo.

El Código Fiscal de la Federación de 1938, en donde se insertaron por primera vez de manera sistemática los delitos fiscales, fue sustituido por un nuevo texto jurídico de 29 de diciembre de 1965, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 siguiente, y que entro en vigor en todo el país, el día primero de abril de 1967. En el Capítulo IV del Título Segundo, concretamente en los artículos 43 a 79 inclusive, se dieron reglas generales, se tipificaron y se sancionaron los siguientes delitos fiscales:

- I.- Encubrimiento
- II.- Contrabando
- III - Tentativa de Contrabando
- IV.- Actos asimilables al contrabando



TESIS UNAM

- V.- Asociación delictuosa en materia de contra-  
bando.
- VI.- Robo de mercancía que se encuentre en domi-  
nio fiscal.
- VII.- Destrucción de mercancía que se encuentre -  
en dominio fiscal.
- VIII.- Prácticas de visitas domiciliarias sin ---  
mandamiento escrito de autoridad competen-  
te.
- IX.- Delitos por violación a los deberes que im-  
pone el Registro Federal de Causantes.
- X.- Manufactura de matrices, punzones, dados, -  
clichés o negativos, troqueles, estampillas  
marbete, calcomanías, formas valoradas, num-  
meradas, placas o tarjetones
- XI.- Uso de estampillas, marbetes, calcomanías,  
formas valoradas o numeradas, placas o tar-  
jetones falsificados.
- XII.- Defraudación fiscal
- XIII - Elaboración de productos gravados sin --  
permiso, con equipos no autorizados o uti-  
lizando materias primas distintas a las ---  
autorizadas

XIV.- Ejercicio del comercio por mas de dos meses sin cumplir con las disposiciones fiscales y

XV.- Rompimiento de sellos y alteración o destrucción dolosa de máquinas registradoras.

El Código que contenía los delitos fiscales antes mencionados, se abrogó el 31 de diciembre de 1982, ya que fué el día primero de enero de 1983 cuando entró en vigor el Código Fiscal de la Federación vigente, que contiene los delitos fiscales cuyos aspectos más importantes se tratarán en éste estudio.

Así como las infracciones al comercio exterior se fueron perfeccionando a lo largo del siglo XIX mediante la elaboración sistemática de mejores leyes aduaneras, las infracciones vinculadas con el fraude tributario, también se fueron delineando a través de las leyes tributarias del Papel Sellado y del Timbre, fundamentalmente. Sin duda alguna fué en las dos últimas décadas del siglo XIX en donde el régimen fiscal sancionador se mejoró bastante tanto en el aspecto de ajustar las sanciones fiscales a los preceptos

constitucionales, como en cuanto a empezar a distinguir entre la infracción tributaria y el delito fiscal propiamente dicho. El conocimiento de los antecedentes legales hasta aquí mencionados, dan sentido y ubicación al tema de este estudio sobre los delitos fiscales.

#### CLASIFICACION DE LOS DELITOS FISCALES.

Los delitos fiscales, como todo delito en general poseen el mismo concepto y deben reunir los mismos elementos de éste. La antijuridicidad, la tipicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad como elementos integrantes del delito, se encuentran presentes también en los delitos fiscales.

Con respecto a la antijuridicidad, y con el fin de que en su oportunidad se expresen en torno a los delitos fiscales ideas concretas sobre su contenido, es importante hacer esta aseveración: **NO TODA CONDUCTA ANTIJURIDICA ES DELITO.**

Villalobos tiene gran razón al afirmar que:  
 " Se necesita una especial antijuricidad para que el acto caiga en la esfera de lo criminal; especialidad que puede consistir sólo en su gravedad o en el peligro que significa determinado género de conductas para la seguridad, el orden y el bien generales en si mismas y no solo para concretos intereses particulares " ( 21 ).

Para hacer el estudio de la clasificación de los delitos fiscales, se utilizarán los conceptos, fundamentos y características clasificatorias realizadas por el Derecho penal, por considerarse que los delitos fiscales pueden quedar perfectamente encuadrados dentro de dichas clasificaciones. Se atenderán desde luego, a las clasificaciones más importantes y mejor estudiadas, ya que por los límites y características de este trabajo, no sería posible ni es necesario agotar el tema de la clasificación de los delitos.

#### **Delitos intencionales y no intencionales.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 del Código Penal, los delitos se clasifican en a).- Intencionales; b).- No intencionales o de imprudencia y c).-Pre-

terintencionales. El artículo 9 del propio Código expresa que un delito es intencional cuando el sujeto activo del delito, " conociendo las circunstancias del hecho típico quiera o acepte el resultado prohibido por la ley "

Este propio precepto legal señala que los delitos no intencionales, llamados también de imprudencia, se presentan cuando el presunto responsable " realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones personales le imponen " .

El párrafo final del artículo 9 de dicho ordenamiento legal señala que los delitos preterintencionales -- son aquellos en los que el sujeto activo causa " un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia " .

En el Código Fiscal de la Federación vigente -- hasta el día 31 de marzo de 1967, el artículo 237 del texto legal expresaba que los delitos fiscales sólo podrían ser -- de comisión intencional. En consecuencia, quedaron expresamente excluidos de esta tipificación especial las conductas imprudenciales o preterintencionales. Sin embargo, en el -- Código Fiscal de la Federación vigente a partir del día -- primero de abril de 1967, así como en el Código actual -- que sustituyó al anterior a partir del día primero de --- -

enero de 1983, ya no se consideró a los delitos fiscales - sólo de comisión intencional, y en consecuencia, se deduce que a partir de que entró en vigor el segundo de los Códigos mencionados, los delitos fiscales pueden ser también de imprudencia o preterintencionales.

De acuerdo con Mezger los delitos intencionales son aquellos en los que el dolo constituye un ingrediente - imprescindible. " actua dolosamente quien realiza el in --- justo típico con conocimiento y voluntad " ( 22 ). En el - Capítulo precedente, dentro del estudio que se hizo de la - culpabilidad como elemento del delito, se apuntaron los as- pectos fundamentales del dolo y la culpa. A ese análisis -- se remite al lector. El contenido de las páginas 81 a 85 -- inclusive son importantes para el tema que ahora se está -- abordando. En consecuencia, aquí solo se complementará lo - estudiado con anterioridad en relación con dicho tema.

Se afirma que para que exista el dolo como ele- mento integrante de la culpabilidad debe no sólo bastar que el sujeto activo haya sabido y querido lo que hacía, sino - que además es preciso que también hubiera sabido que no de- bía hacerlo y que no obstante, se decidió a realizarlo. La esencia del dolo es la voluntad que actúa sobre un conoci- miento integral y real del acto. El conocimiento consiste -

en que si se quiere realizar un acto se supone que éste se conoce previamente, sin que sea necesario que el sujeto activo admita expresamente al cometerlo a proceso por el delito cometido, o que obró dolosamente para poder crear en su contra este tipo de responsabilidad ( 23 ). Lo único que será indispensable comprobar para que se configure la intencionalidad, será que el presunto responsable estuvo enterado y plenamente consciente del acto ilícito cometido.

Esto es a lo que Franco Sodi le denomina " dolo determinado ". En cambio el " dolo indeterminado " o eventual, se presenta, dice el autor, en los llamados delitos " preterintencionales " en efecto, aquí existe la intención de realizar una conducta típica, pero con la acción, con el hecho ilícito, se ocasiona un resultado mayor que el previsto. en este caso, si el sujeto activo prueba que en este segundo aspecto no hubo intención, es decir, no hubo dolo, se podrá aminorar la gravedad del delito ( 24 ).

Los delitos no intencionales, de imprudencia - llamados también, delitos culposos, son aquellos que se realizan cuando una persona " obra de tal manera que por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precaución o de cuidado necesario se produce una situación de antijuricidad típica no queri-

da directamente ni consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por él mismo ( 25 ).

De este concepto se desprenden para los delitos de imprudencia los siguientes elementos: a).- La realización de un acto de conducta voluntario; b).- La verificación de un tipo penal; c) - El hecho de no querer ni controlar la realización de la conducta típica y antijurídica y, d).- Que la manifestación de la conducta típica y antijurídica sea consecuencia de negligencia, impericia o imprudencia del sujeto

Haciendo un traslado de estos conceptos a los actuales delitos fiscales, se encuentra que por regla general estos delitos, aunque ya no haya precepto expreso al respecto, son de tipo INTENCIONAL, no obstante en algunos casos muy específicos se podrían encontrar algunos delitos de imprudencia. Como ejemplo de lo anterior, se citan las siguientes conductas típicas:

1.- Las fracciones I y II del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación señala que son actos asimilables al contrabando, aquellos por virtud de los cuales una persona adquiera, tenga en su poder, enajene o comercie con mercancía extranjera que no sea para su uso per-



sonal, sin poseer la documentación que acredite su legal estancia en el país. Supóngase un ejemplo en el que una persona adquiere por adjudicación un bien litigioso, un lote de telas, las cuales son de manufactura extranjera. La persona piensa que por el hecho de adquirir por resolución judicial la propiedad de esas telas, su adquisición es perfectamente válida y legal. Una vez en su poder, y a través de una visita domiciliaria los agentes fiscales descubren que esas mercancías evidentemente extranjeras no están amparadas con la documentación que acredite su legal estancia en el país. En este caso, se estará frente al delito asimilable al contrabando, pero cometido imprudencialmente, por virtud de que sin haber tenido el cuidado de verificar la legal estancia de esas mercancías en el país, las recibió en pago, adjudicándose las mediante una resolución judicial.

3.- La fracción V del artículo 105 del Código Tributario expresa que comete el delito asimilable al contrabando, el funcionario que, entre otras conductas típicas, proporcione placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando se trate de un vehículo importado sin el permiso previo de la autoridad federal competente. Supóngase este ejemplo: a un funcionario local de tránsito le presentan un automóvil para obtención de placa

## TESIS UNAM

---cas y tarjeta de circulación y le exhiben los siguientes documentos: a).- factura comercial de una empresa domiciliada en el extranjero, debidamente endosada por el importador, con la cual se acredita la propiedad del automóvil y b).- Recibo oficial expedido por la aduana de entrada, en la que se comprueba el pago de los impuestos de importación. En este supuesto y como consecuencia de los documentos que tuvo a la vista, el funcionario de tránsito consideró que la estancia en el país de dicho vehículo era legal, y le otorga la placa y la tarjeta de circulación, sin haber cumplido con el requisito establecido por el precepto legal ahora estudiado, que era el **DOCUMENTO EXPEDIDO POR LA AUTORIDAD FEDERAL COMPETENTE, EN DONDE HUBIERE CONSTADO EL PERMISO DE IMPORTACION.** La falta de cuidado, de seriedad en el conocimiento de los documentos oficiales, la negligencia del funcionario de tránsito, hará que con su conducta típica se configure el delito asimilable al contrabando, pero necesariamente será un delito imprudencial, por la ausencia de dolo. La presencia de este elemento ( la intención o el dolo ), en caso contrario, tendría que ser probado por el Ministerio Público.

3 - La fracción VII del propio artículo 105 del Código Fiscal de la Federación consigna que también habrá

cometido el delito asimilable al contrabando quien enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, algún vehículo importado temporalmente. Supóngase que una persona residente en el país adquiere en arrendamiento un vehículo importado temporalmente, que está conciente que dicha unidad no es nacional y se compromete al vencimiento del permiso de importación temporal, a devolver el bien arrendado, a su propietario, para que este lo retorne al extranjero. Ignoró en este caso el arrendatario que no podía tomar en arrendamiento ese bien y por la negligencia mostrada en el conocimiento de las disposiciones fiscales, esta persona es sometida a proceso acusada de un delito asimilable al contrabando. Se está indudablemente también frente a un delito de tipo imprudencial.

4 - La misma situación y el mismo ejemplo es aplicable para la conducta típica señalada en la fracción VIII del artículo 105, supóngase que una persona NO residente adquiere un vehículo en arrendamiento para utilizarlo por unos meses en una zona fronteriza, mientras permanece ahí, en un viaje de negocios o de placer. En este caso se tipificaría la conducta prevista por esta fracción VIII, aunque se considera que en este caso también se estará frente a un delito fiscal de tipo imprudencial, pero no intencional; en este caso es indudable que la carga de la

## TESIS UNAM

prueba de la existencia del dolo o la intención manifiesta del presunto responsable de la comisión del ilícito, corre a cargo del Ministerio Público. En caso de no poderse probar este extremo, el delito tendrá que considerarse imprudencial.

5.- La fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación asimila el delito de defraudación fiscal, el hecho de que una persona consigne en una declaración ingresos menores a los realmente obtenidos, en este caso se pondrá como ejemplo un caso práctico que es susceptible de acontecer en la realidad

La fracción XXVIII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los ingresos por regalías de derechos de autor no están afectos al pago del impuesto, pero sólo cuando se dan las condiciones que la ley establece, entre las cuales está el consistente en que la empresa que haya hecho la edición del libro y pague las regalías al autor, ESTE INSCRITA en la Cámara Nacional de la Industria Editorial. Supóngase un ejemplo en el que una persona física es autor de una obra, que cumple con todas las condiciones y requisitos que a ella le exigen los

## TESIS UNAM

preceptos fiscales, excepto el de verificar que la casa -- editorial haya estado inscrita en la Cámara de referencia.

Este contribuyente procedió erróneamente a no -- acumular en su declaración fiscal los ingresos provenientes de sus regalías que le fueron pagadas, sin verificar el extremo anterior. En este caso, es evidente que dejó de manifestar ingresos, que los declaró en una cantidad menor a -- los realmente obtenidos, pero lo hizo por torpeza, actuando negligentemente en torno al precepto legal que contempla esta posible exención; en este caso, si se probasen los hechos configurativos de la conducta del evasor, la -- forma en que éstos acontecieron, la conducta típica conduciría a un delito imprudencial, desde luego, ausente de -- dolo.

Además de estos puntos ejemplificados, se afirma que existen delitos que pueden ser de tipo imprudencial, en el caso de lo dispuesto por las fracciones II, y III del artículo 109, que señalan que comete delito asimilable al -- de defraudación fiscal, quien no entere dentro del plazo -- legal, contribuciones retenidas o recaudadas o se beneficie sin derecho de un subsidio fiscal. En la misma condición -- podría quedar quien, en los términos del artículo 110 ---

fracción II, no rinda el registro o los informes a que se encuentre obligado; o quien, en los términos previstos por la fracción I del artículo III, omita la presentación de declaraciones fiscales durante dos o más ejercicios.

En todos estos casos, se repite, también podría darse el caso de que el autor de la conducta típica, pudiera estar en condiciones de probar que el ilícito lo cometió sin intención, actuando imprudencialmente.

En este orden de ideas y aceptando la posibilidad real de que en materia fiscal pueden existir delitos culpables o de imprudencia, cabría preguntarse, sobre todo en los delitos asimilables al contrabando y a la defraudación fiscal ¿ Es susceptible de aplicación el artículo 60 del Código penal, que establece para los delitos imprudenciales una penalidad de 3 días a 5 años de cárcel ?, o bien, ¿ Se aplicarían las penas que a cada conducta típica señalan los preceptos del Código Fiscal de la Federación ? . La posición que se adopte es de suma importancia, pues en tanto que las penas mínimas y máximas que a los delitos de imprudencia señala el precitado artículo 60 de la ley penal, los artículos 104 y 105 del Código Fiscal de la Federación, señalan penalidades mínimas de 3 meses según el monto de lo evadido, y penalidades máximas de 9 años. La

## TESIS UNAM

ventaja de aplicar el multicitado artículo 60 a las conductas típicas imprudenciales en materia fiscal, en caso de ser ésto legalmente procedente, salta a la vista. Se hará a continuación la exposición de argumentos que deben inclinar la postura hacia la aplicación de la ley penal común. Esta argumentación es la siguiente:

A - García Domínguez expresa que el principio de culpabilidad consiste en que la pena debe aplicarse con justicia, es decir, que la pena debe aplicarse en proporción al grado de culpabilidad del sujeto activo y que la pena nunca debe rebasar el límite de la culpabilidad y que este sujeto está obligado a cargar con la pena que se le imponga **EN LA MEDIDA DE SU CULPABILIDAD**. Este principio sirve, es importante para limitar la potestad penal y se finca en los conceptos de la dignidad humana y la autonomía de la persona. Para la realización de la justicia, el delito y la pena **DEBEN SER EQUIVALENTES** ( 26 ) En consecuencia, no es doble, pues de justicia aplicar la pena de un delito intencional a un delito imprudencial

B.- El artículo 6 del Código Penal señala que cuando se cometa un delito no previsto en éste texto legal, pero si en una ley especial, se aplicará ésta, pero **TOMANDO**

EN CUENTA las disposiciones del Libro Primero del Código -- de referencia (dentro del cual se encuentra el artículo 60 que se refiere a las penas para los delitos imprudencia-- les ). En consecuencia, se piensa que la penalidad a los -- delitos imprudenciales, es perfectamente aplicable a los -- delitos especiales como son los fiscales, por quedar encuadrados dentro del supuesto del artículo 6 de referencia.

C.- Este propio artículo 6 en su parte final -- resuelve un posible conflicto de similares disposiciones -- para un mismo caso. Al efecto expresa esta disposición legal que " Cuando una misma materia aparezca regulada por -- diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la -- general " En los preceptos del Código Fiscal de la Feder-- ración están insertas las penalidades aplicables a cada uno de los delitos fiscales. Por lo tanto, sobre este aspecto -- ahora estudiado, se podrían tomar dos posiciones: Una, -- la de aplicar a los delitos imprudenciales la penalidad -- mínima señalada en el artículo aplicable de la ley fiscal; la otra posición, sería la de sancionar los delitos fisca-- les imprudenciales con la pena que al efecto establece el artículo 60 del Código Penal. Se piensa que esta segunda postura es muy factible de ser jurídicamente aceptable, -- porque la ley fiscal no contiene previsión alguna aplica--



ble a los delitos imprudenciales, y por lo tanto, estos --  
 deben ser apreciados, juzgados y **SANCIONADOS** por el Juez -  
 a la luz de los preceptos aplicables de la Ley penal gene-  
 ral. Si en un momento dado una autoridad judicial eligiera  
 sancionar un delito fiscal imprudencial en forma diferente  
 al señalado por el artículo 60 del Código Penal, el afecta-  
 do podría recurrir este fallo por violación flagrante a las  
 garantías de legalidad y seguridad jurídica establecidas en  
 en el tercer párrafo del artículo 14 constitucional que ---  
 expresa que en los juicios del orden criminal no se debe de  
 imponer una pena que no este decretada en una ley **EXACTA---**  
**MENTE** aplicable al delito de que se trata. Si en estos casos  
 queda probada la conducta típica imprudencial, la pena ---  
**EXACTAMENTE** aplicable será sin duda la señalada en el mul-  
 ticitado artículo 60 del Código Penal y no la establecida -  
 en la ley penal especial, que no previó nada con respecto  
 a los delitos fiscales imprudenciales.

**Delitos de comisión y de omisión.-**

De acuerdo con la doctrina, los delitos en los -  
 que se observa, se analiza la forma de manifestación de la  
 conducta externa del sujeto activo, se clasifican en deli-  
 tos de acción o de comisión y delitos de omisión.

Los primeros son aquellos en los que mediante una manifestación de voluntad positiva, se viola una disposición legal que prohíbe hacerlo. Es el hecho positivo del sujeto realizado contra norma prohibitiva lo que determina la existencia de un delito por comisión ( 27 ).

Los delitos de omisión son aquellos en los que se deja de hacer algo que se tiene la obligación de realizar. Son violatorios de un mandato, constituyen una forma de quehacer humano, pues en alguna forma hay exteriorización de la voluntad: la decisión de no hacer lo que la ley ordena. No es suficiente dejar de hacer para que exista el delito de omisión, sino que ese dejar de hacer es con relación directa e inmediata con una norma legal que ordena hacer y su transgresión, su incumplimiento se transforma en una conducta típica sancionada por la ley penal ( 28 ).

Dentro de los delitos omisivos hay una variedad denominada delitos de omisión impropia o de comisión por omisión, que se configuran cuando con la omisión se viola una norma prohibitiva, es decir, no se está frente al incumplimiento simple, sino frente a una conducta omisiva que lleve al sujeto a violar una norma prohibitiva. Por ejemplo: el delito de homicidio que se comete por una enfermera que origina la muerte de un paciente no proporcionándole --

alimentos o los medicamentos necesarios ( 29 ).

En los delitos de simple omisión la conducta típica se produce por el mero incumplimiento, independientemente del resultado material. En cambio, en los delitos de comisión por omisión, la abstenencia, la conducta negativa está vinculada a un resultado material, en los delitos de mera omisión existe una violación jurídica y un resultado exclusivamente formal, en tanto que los delitos de comisión por omisión, además de la violación jurídica realizada a través de la manifestación de voluntad de una conducta negativa, se produce un resultado material ( 30 ).

En materia de delitos fiscales se tiene que son delitos de comisión por ejemplo el contrabando previsto y sancionado por los artículos 102 y 104 del Código Fiscal de la Federación, porque es indudable que en todos estos casos el sujeto activo del delito está manifestando un acto de conducta positivo con el cual viola, infringe la norma legal y por lo tanto realiza de manera evidente la conducta típica que sanciona la disposición penal aplicable.

El delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por los artículos 108 y 109 del Código tributario puede ser de comisión, cuando el su-

## TESIS UNAM

---jeto responsable haga uso de engaños para omitir el pago de las prestaciones fiscales, declare ingresos menores o -- con deducciones falsas, se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal y realice dos o mas actos relacion-- pados entre ellos, con el exclusivo propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cam-- bio, será un delito de comisión por omisión, cuando se omi-- ta enterar a las autoridades dentro del plazo que marque la ley, las cantidades que por concepto de contribuciones se -- hubieren retenido o recaudado, previsto y sancionado por el artículo 109 fracción II del Código Fiscal; omite total o -- parcialmente una contribución aprovechándose de errores, -- como lo establece el artículo 108 del texto legal de refe-- rencia. En estos casos la conducta negativa del sujeto está invariablemente vinculada a un resultado material que es el incumplimiento de la obligación de pago del tributo.

Los delitos de omisión se encuentran también en la materia fiscal, por ejemplo: No solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyen-- tes por mas de un año, contado a partir de la fecha en la -- que debió hacerse, o no se rindan al mencionado registro-- los informes a que se encuentre obligada una persona.

Estos delitos están previstos y sancionados en el artículo 110, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación. En la fracción I del artículo 111 se encuentra localizado otro delito de omisión, como es el de no presentar declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligada una persona durante dos o mas ejercicios fiscales. En estos casos se sanciona la conducta negativa del sujeto independientemente del resultado con con esa conducta pueda ser susceptible de producir.

Es indudable que en el Derecho penal común existen los delitos de omisión, por ejemplo, el previsto y sancionado por la fracción IV del artículo 400, en donde se expresa que se aplicará prisión de tres meses a tres años, -- al acusado de encubrimiento, que siendo requerido por las autoridades, no de auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes. En materia fiscal se discute si la violación a los deberes formales, -- sobre todo, cuando se trata de omisiones simples, como las que ejemplificamos en el párrafo precedente, deben o no ser consideradas como delitos. Se repite que aquí no se atiende al resultado material producido, porque si el Código Fiscal de la Federación sancionara la no inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, habiendo obtenido ingresos gravados por las leyes fiscales o considerara conducta ----

## TESIS UNAM

típica la de no presentar declaraciones por dos o más ----  
ejercicios habiendo obtenido ingresos afectos al pago de --  
contribuciones se estaría frente a delitos de comisión por  
omisión e indudablemente se encuadrarían dentro de la de----  
fraudación fiscal. Aquí la situación se presenta como un --  
simple incumplimiento a los deberes formales y la pregunta  
que surge es: ¿ Este simple incumplimiento, puede ser ele--  
vado a la categoría de delito ?

Para Maggiore el concepto de delito en sentido  
real es " Toda acción que ofende gravemente el orden ético  
jurídico y por eso merece aquella grave sanción que es la  
pena " ( 31 ). Por su parte Villarobos señala que: " Deli-  
to se ha convenido en llamar a todo atentado grave al orden  
jurídico; y si los fines del Derecho son la justicia, la --  
seguridad y el bien común, el delito es tal porque lesiona,  
pone en peligro alguno de estos tres valores o atenta ----  
contra ellos " ( 32 ).

Afectación grave del orden jurídico, tal es el  
común denominador en estos dos importantes conceptos que --  
del delito dan estos dos prestigiados autores del derecho -  
penal. Es indudable que en materia fiscal el incumplimiento  
a los deberes formales **NO GENERA UNA OFENSA, UN ATENTADO --**

GRAVE al orden jurídico, porque este incumplimiento no --  
está produciendo resultados materiales concretos que se --  
transformen necesariamente en un no pago del tributo, en  
consecuencia, estas omisiones no deberían ser considera-  
das como delitos. Se cree que aquí hay una clara manifes-  
tación de exceso de poder de parte del Estado en relación  
con estos supuestos delitos fiscales, que en el fondo no  
son sino infracciones administrativas por incumplimiento  
a los deberes formales

Miguel Acosta Romero hace una muy clara distin-  
ción entre los delitos y las faltas administrativas. Al --  
efecto señala: " Reenhart nos dice que: ' Depende de la --  
concreta gravedad de la acción y de la personalidad del --  
autor el que la acción deba ser calificada como hecho puni-  
ble o como falta administrativa ' . Este autor considera  
que es necesario determinar cualitativamente a la infrac-  
ción del delito, por lo que recurre al injusto material --  
para dar un enfoque más amplio de esa diferencia que existi-  
be entre ambos conceptos y que es \_\_\_\_ a decir de Hopp \_\_\_\_  
" la desesperación de los juristas ". Concluye expresando  
que el injusto administrativo y el criminal se distinguen  
ya por la dirección o intensidad del ataque al bien jurí-

## TESIS UNAM

---dico. Solamente en los hechos punibles criminales se muestra un bien jurídico claramente perfilado. Las faltas administrativas sólo pueden ser referidas a los bienes jurídicos por el peligro que su comisión representa para los mismos. La falta administrativa está pues constituida no por un ataque a bienes materiales en todo tiempo protegidos, sino por la insubordinación, por la desobediencia, por la negligencia en el cumplimiento de las disposiciones administrativas de seguridad, ligadas en su mayor parte a tiempo y circunstancias. El daño que la falta administrativa amenada es la perturbación de la actividad del Estado, vinculada a una época y a un sistema, la producción de un 'daño a la Administración'. Media también una diferencia entre el hecho punible criminal y la falta administrativa en lo que afecta a la culpabilidad. Mientras que la culpabilidad criminal implica siempre un juicio éticosocial de desvalor sobre el autor, en la falta administrativa para el reproche de culpabilidad basta con el incumplimiento por el autor de las exigencias positivamente formuladas, de favorecimiento de la actividad dirigida al bien del Estado" ( 33 ).

Es indudable que en el incumplimiento a los deberes formales el interés jurídicamente protegido está -



conformado por la falta de control, la perturbación que el Estado puede resentir con el incumplimiento del deber formal ( la falta de presentación de avisos de declaraciones fiscales ), pero esta violación no debe considerarse grave ni mucho menos delictiva, porque no hay un resultado material-concreto que dañe la percepción de los tributos. Se repite que si así fuera, entonces se estaría tipificando esta conducta en el delito de defraudación fiscal. Estas violaciones a los deberes formales son exclusivamente infracciones administrativas que deberían reducirse a la imposición de las multas correspondientes, pero no elevarlas a la categoría de delitos, porque esto haría caer al Estado en un claro vicio de exceso de poder, al considerar como delito un hecho que desde el punto de vista ético-social NO LO ES. En síntesis, la omisión de un deber de hacer ordenado por la ley SOLO ES PENALMENTE TIPICO, si su incumplimiento, excluida cualquier vinculación con otros hechos o forma de conductas, IMPLICA CAUSAR UN RESULTADO DELICTIVO. La situación que desde luego no constituye un incumplimiento a los deberes formales que el subautorizado Código Fiscal de la Federación les otorga un tipo delictivo injustamente.

Los delitos formales a los cuales su incumplimiento se elevan al rango de delitos fiscales, son los

siguientes:

a) - Omitir solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, ya sea por la propia persona o para un tercero, cuando se tenga la obligación de esto último ( Art. 110 - I del Código Fiscal de la Federación ).

b) - No rendir al precitado Registro los informes a que se encuentre obligado o los rinda con falsedad ( fracción II ).

c) - Use mas de una clave del Registro Federal de Contribuyentes ( fracción III ).

d) - Se atribuya como propias, actividades ajenas ante el propio Registro ( fracción IV ).

e) - Desocupe el contribuyente el local en --- donde tenga manifestado su domicilio fiscal, sin presentar ante el Registro el aviso de cambio de domicilio, después de que se le hubiere notificado la orden de visita y antes de un año contado a partir de la fecha de la notificación o bien, después de que le hubiere sido notificado un crédito fiscal y antes de que dicho crédito se hubiere garantizado, pagado, revocado o nulificado ( fracción V ).

f).- Omita la presentación de declaraciones para efectos fiscales, a los que estuviere obligado, por dos o mas ejercicios fiscales ( art. 111 fracción I del Código Fiscal de la Federación ).

g).- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o mas libros o en dos o mas sistemas de contabilidad con diferentes contenidos ( fracción II del propio artículo 111 ).

En todas las situaciones anteriormente expresadas se pone de manifiesto que la conducta jurídicamente sancionable no alcanza la categoría de fraude a la ley fiscal, sino solo y exclusivamente de violación de un deber formal; el hecho ilícito cometido por el contribuyente deja de ser jurídicamente relevante y acaso podría ameritar una sanción administrativa, pero no una pena privativa de libertad. En consecuencia, la omisión de esos deberes de hacer parecen no producir un resultado plenamente típico, antijurídico y culpable, es decir, delictivo, y por lo tanto, penalmente sancionable.

**Delitos de daño y delitos de peligro.**

Los delitos de daño. Llamados también delitos de lesión, son aquellos que como su nombre lo indica, causan un menoscabo efectivo al bien o intereses jurídicamente protegidos. Por ejemplo en los delitos de contrabando o de defraudación fiscal, previstos y sancionados por los artículos 102 y 108 del Código Fiscal de la Federación, el interés jurídicamente protegido es el correcto pago de las contribuciones. Los ingresos públicos de la Federación se verán dañados de manera directa e inmediata si un contribuyente teniendo obligación de hacerlo, no paga las contribuciones que se establecen mediante una ley. Estos delitos fiscales son ejemplo típico de los delitos de daño o de lesión.

Los delitos de peligro son aquellos en los que con la conducta típica se crea un riesgo inminente para el bien jurídico que se protege a través del tipo legal. El peligro o daño potencial se presenta cuando la lesión no se ha producido, pero el resultado del acto tiene la posibilidad real y efectiva de ocasionarlo, habiendo de cualquier manera incumplimiento de una obligación legal, la violación

de un deber jurídico. Se ha producido en alguna forma un cambio en el mundo exterior, y este cambio es importante -- por la relación que guarda con el daño real o material no realizado, pero que si puede ser conocido o al menos susceptible de serlo ( 35 )

Los ejemplos típicos de delitos fiscales de peligro, son los previstos y sancionados por los artículos -- 111, fracciones II y III y 113 del Código Fiscal de la Federación. En efecto, en el precepto primeramente mencionado se están asentando los tipos pertenecientes a aquellas -- conductas por las cuales una persona asiente registros de sus operaciones en dos o mas libros o sistemas de contabilidad con diferente contenido, o bien, oculte, altere o destruya total o parcialmente sus sistemas o registros -- contables, así como los documentos relacionados con los -- respectivos asientos contables que conforme a las leyes -- fiscales esté obligada a llevar. Asimismo, en los términos del artículo 113 antes citado, son delitos de peligro, la alteración o destrucción dolosa de los aparatos de -- control, sellos o marcas oficiales que se hubieren colocado con fines fiscales, o bien, que se impida que se contenga el propósito para el que fueron colocados. En estos --

casos, las conductas ilícitas de peligro tienen señaladas una penalidad que se aplicará independientemente de la que corresponda por el daño o la lesión ocasionada ( defraudación fiscal ), si esta llega a realizarse

Es importante señalar que si en actos de conducta sucesivos por ejemplo, se destruyeran los sistemas de contabilidad, y se hace uso de engaños para omitir total o parcialmente el pago de una contribución, no se estará cometiendo un solo delito, sino dos, uno, el de daño, previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, y otro, el de peligro, tipificado por la fracción III del propio Código Tributario. Es decir, aquí se estará en presencia de un concurso de delitos, en los términos señalados por el artículo 18 del Código Penal, el cual dispone que el concurso de delitos se presenta cuando con una sola conducta ( concurso ideal ) o con pluralidad de conductas ( concurso real ), se cometen varios delitos. En este caso es indudable que por cada delito se instrumentará un proceso y se dictará una sentencia.

Pudiera ser posible que en un momento dado un concurso de delitos pudiera llegar a confundirse con los

llamados delitos complejos que de acuerdo con Castellanos Tena (36), son aquellos en los cuales la figura jurídica -- consta de la unificación de dos infracciones, cuya fusión -- da nacimiento a una figura delictiva nueva, superior en -- gravedad a la que la integran, si se tomaran estas figuras aisladamente.

No pueden ni deben ser lo mismo el concurso de delitos y el delito complejo, porque en este último caso **LA MISMA LEY** crea al delito complejo como conducta típica -- única aunque en el tipo hayan intervenido dos o más delitos que figuraban por separado. En cambio, dice el autor ahora comentado, en el concurso, las violaciones no existen como una sola, sino separadamente, aunque es el mismo sujeto -- que con una sola conducta o con pluralidad de ellas, comete varios delitos. En el caso ahora estudiado, la defraudación fiscal y la destrucción o alteración de los sistemas -- de contabilidad son dos conductas típicas ( concurso de -- delitos ) que no hacen nacer un nuevo delito consignado en el Código Fiscal ( en este caso se estaría frente a un delito complejo ), sino que existen tipificadas estas conductas claramente de manera aislada.

También es importante señalar que en este ejemplo, tampoco se está frente a un delito continuado, porque

este delito es aquel que de conformidad con lo dispuesto - por el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación, se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa y con **IDENTIDAD DE DISPOSICION LEGAL**, situación que no se da, por virtud de aquí son **DOS** disposiciones legales las violadas ( artículos 108 y 111 fracción III del Código Fiscal de la Federación ), aunque se pudiera admitir que si se reúnen los dos primeros elementos ( pluralidad de conductas y unidad de intención delictuosa )

Sobre esta clasificación de delitos de daño y de peligro es importante comentar si los delitos previstos - y sancionados por las fracciones I, II, V, VI, VII y VIII del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, que asimila al delito de contrabando diversos hechos típicos, son delitos de daño o de peligro. Para el Código Fiscal de la Federación es indudable que son delitos de daño, y de hecho así deberían serlo, sólo que la redacción de estos - preceptos legales resultó deficiente, porque un hecho siempre como es la no tenencia de la documentación que justifica que la legal estancia en el país de una mercancía extranjera que se enajene, se adquiera, se posea, se comercie o - tratándose de vehículos de procedencia extranjera, se otor-



tránsito de aduanas, matrículas o abanderamiento, SE ASIMILA AL CONTRABANDO.

Estos delitos, en la forma en que están redactados, son delitos de peligro y no de daño, porque es posible que la documentación que ampare su legal importación exista y por lo tanto no se tipifique el contrabando, pero están mal sancionados, por equipararse en su penalidad a este último delito, ya que nunca un delito de peligro podrá revestir la misma gravedad que un delito de daño. Esta posición es jurídicamente absurda, sería como si por ejemplo, el Código Penal expresara: "Se sancionará con la misma pena que corresponda al homicidio, a la persona que porte un arma prohibida"

Los delitos previstos en las fracciones señaladas del artículo 105, para que hubieran podido ser consideradas como delitos de daño y de carácter continuado, habría sido necesario que se utilizara por el legislador un lenguaje más preciso, y en lugar de decir simplemente "sin la documentación" se debió expresar: "si el presunto responsable no exige y posee la documentación". Porque: ¿Qué pasaría si la documentación fiscal comprobatoria de la legal estancia de las mercancías en el país es presentada

con posterioridad a la formulación de la querrela, ante el Ministerio Público o la acusación ante la autoridad judicial? En la práctica este delito se desvanece, cuando no debiera aconter, ya que la conducta típica consiste en, como se dijo antes, enajenar, adquirir, comerciar, poseer, matricular, etc., mercancías de procedencia extranjera SIN la documentación. Es evidente que al efectuar la conducta típica obviaba por la ley, en la forma en que están redactados actualmente los preceptos legales **YA SE COMETIO EL DELITO**, puesto que lo que se considera delito no es el hecho de que esa mercancía haya o no ingresado ilegalmente al país, sino que se realice el hecho previsto sin la documentación legal al momento de enajenarla, adquirirla, poseerla o comerciar con ella, no debiera cambiar la situación el hecho de presentar posteriormente la documentación legal, si en un recto sentido gramatical este delito fuera como aparenta serlo, de peligro; sin embargo, no obstante su pésima redacción y estructuración jurídica, se le considera delito de daño, se le asimila al contrabando, dándole la imagen de un típico delito continuado, cuando por la forma en que está redactado, debiera ser solo delito de peligro, con una sanción diferente.

En esta virtud, el verdadero delito de daño asimilable al contrabando, está pendiente de configurarse y

esto sucederá, cuando se modifiquen los preceptos del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, y se cambie la redacción que reza: " sin la documentación ..." por otra redacción más precisa que diciera: " sin que en ningún momento los enajenantes, adquirentes, poseedores, comerciantes o autoridades puedan proporcionar la documentación oficial con la cual se pueda comprobar el legal ingreso y estancia en el país, de dichas mercancías ".

En la forma en que actualmente está redactado el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, parece conculcar la garantía de seguridad jurídica prevista por los artículos 14 y 16 Constitucionales, por virtud de que, supóngase que una mercancía de origen extranjero ingresa legalmente al país, pero su adquirente o poseedor NO TIENE al momento de una inspección, los documentos que comprueban éste legal ingreso a territorio nacional; esto significaría considerar a esa persona como **CONTRABANDISTA**, y por lo tanto se le procesará y quizá castiga a la contrabandista por un delito de daño que en este caso quizá debiera ser simplemente de peligro, se repite por la forma en que está redactado el precepto legal.

Con motivo de la apertura comercial que México está teniendo con otros muchos países, con la actual redac-

ción del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, - se están corriendo dos riesgos:

a).- Que el precepto legal se vuelva inaplicable por la gran cantidad de operaciones comerciales que se llevan a cabo con mercancías de origen extranjero: como esta - ya sucediendo, o bien,

b).- Que se someta a proceso a muchas personas - por la comisión del delito, al grado de que las cárceles -- sean insuficientes para albergar a tantos " contrabandis-- tas ".

Ambas situaciones deben ser inadmisibles y por lo mismo, debe darle al contenido del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, la dimensión que actualmente no tiene, ajustando el tipo, así como la imputabilidad y la responsabilidad de los sujetos a los preceptos constitucionales y a los límites que para los hechos típicos, antijurídicos y culposos, se han expresado en la vasta doctrina penal estudiada sobre todo en los Capítulos Primero y Segundo, a donde se debe remitir el lector.

En síntesis, y haciendo una recapitulación sobre los delitos de daño y de peligro, se encuentra que serán de-

## ---delitos de dafio:

- a).- El contrabando ( art. 102 del C.F.F. ).
- b).- Actos asimilables a él. ( art. 105 ).
- c).- La defraudación fiscal ( arts. 108 y 109 ).
- d).- La depositaria infiel ( art. 112 ).
- e).- Apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal ( art. 115 ).
- f) - Realización de operaciones financieras , transporte, transmisión o transferencia de dinero o bienes al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de evadir el pago de créditos fiscales ( art. 115 bis ) y
- g).- El delito de encubrimiento ( fracción I y II del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación

Los delitos de peligro en consecuencia son:

- a).- Los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes ( art. 110 ).
- b).- Delitos relacionados con la contabilidad -- ( art. 111 ).

c).- Delitos por alteración o destrucción de instrumentos de control v.

d).- Delitos de servidores públicos, por practicar visitas domiciliarias o embargos sin orden de autoridad competente ( art. 114 ).

#### Delitos instantáneos, continuos y continuados.

El artículo 7 del Código Penal Federal señala que delito instantáneo es aquél en que la consumación del ilícito se agota en el mismo momento en que se realizan todos sus elementos constitutivos. Lo anterior significa, dice Maggiore ( 37 ) que en los delitos instantáneos, una vez consumados, el sujeto activo no tiene ya ningún poder ni para prolongarlo, ni para hacerlo cesar.

En materia de delitos fiscales, el contrabando es un delito instantáneo, por virtud de que se tiene legalmente por cometido en los términos previstos por el artículo - 102 del Código Fiscal de la Federación, cuando se den alguno de los supuestos mencionados por dicho precepto legal

En efecto, en el momento en que una persona introduzca o extraiga del país mercancías, por ejemplo, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse, por este sólo hecho, se habrá configurado el delito.

El propio artículo 7 del multicitado Código Penal señala que el delito será continuo, llamado también permanente, cuando sus consecuencias se prolongan a través del tiempo. Por ejemplo, la tenencia de mercancías extranjeras amparadas con documentación aduanal que proteja a mercancías distintas a las poseídas por la persona, es un delito de carácter permanente o continuo, porque se está consumando durante todo el tiempo que permanezca el ilícito.

Una característica importante del delito continuo o permanente es la de que en el derecho penal común opera la prescripción para el delito continuo o permanente sólo cuando cesa la consumación del delito, como lo previene la fracción IV del Artículo 100 del Código Penal. En cambio en materia de delitos fiscales es posible que opere la prescripción en este tipo de delitos bajo otro supuesto diferente al anteriormente mencionado. Esto acontece, cuando en los términos del artículo 100 del Código Fiscal de la Feder-

ración, la autoridad fiscal tenga conocimiento del delito y del delincuente; expresa dicha disposición legal que en este caso, la prescripción operará en tres años. Este precepto es ambiguo en su redacción, pero se piensa que por la forma en que está escrito, si es posible que un delito permanente, aunque no haya cesado su consumación, si sea posible de prescribir el ejercicio de la acción penal, porque:

a) - La tenencia ilegal de mercancía de procedencia extranjera, es indudablemente un delito permanente.

b) - Es un delito que se persigue por querrela de la autoridad fiscal.

c) - Luego, su situación encaja claramente dentro de lo previsto por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación.

El delito continuado, señala la fracción III del artículo 7 del Código Penal, se presenta cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola un mismo precepto legal. Por su parte, el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación indica que para los efectos de ese Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de inten-



ción delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de distinta gravedad. Si se comparan ambos preceptos legales, se verá que en realidad, el precepto del Código Fiscal no aporta nada nuevo al concepto dado por el Código Penal. En consecuencia, parece ocioso que este precepto se hubiere ocupado sólo de una especie de delitos, cuando nada dice con respecto a los delitos instantáneos y a los delitos permanentes o continuos. Se considera que este precepto (el segundo párrafo del artículo 99 del Código Fiscal de la Federación) debería derogarse, para que se aplicara exclusivamente el contenido de las fracciones I, II y III del artículo 7 del Código Penal. La existencia del precepto del Código Fiscal cuyo contenido no hace sino repetir lo asentado en el Código Penal, de manera además parcial.

Un ejemplo de delito continuado podría ser el mencionado en la fracción I del artículo III del Código Fiscal de la Federación que establece una penalidad para aquella persona que no cumpla con la obligación de presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligada, cuando lo haga por dos o más ejercicios fiscales. Esto significa que a partir del segundo ejercicio, cada vez que no presente la declaración, el delito cometido SE CONTINUARÁ cometiendo. Hay en este caso pluralidad de conductas, unidad de intención e identidad de disposición legal aplicable.

NOTAS AL CAPITULO TERCERO.

- 1.- Porras y López, A.- Derecho Fiscal.- Editorial Textos Universitarios.- México, 1977 P. 142.
- 2 - Delgadillo Gutiérrez, L.H.- El Ilícito Tributario.- Publicado en la Revista " Difusión Fiscal ", editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público , número 12 correspondiente al mes de enero de 1975. P. 6
- 28 - Gian Carlo Moretti, en un estudio que realizó sobre el Análisis del Procedimiento Sancionatorio en la materia Financiera, expresa que los métodos y sistemas legales que se establecen para proceder a determinar la existencia de la infracción y del delito fiscal son muy semejantes, pero que el procedimiento sancionatorio es diferente, puesto que en la sanción propiamente fiscal, la garantía de audiencia se da al gobernado hasta que se le notifica la sanción impuesta, en tanto que en la materia penal, esta garantía la tiene el particular a partir del momento en que se inicia el procedimiento ante el Juez.

TESIS UNAM

Moretti, Gian Carlo.- Perfil del Procedimiento Sancionatorio in Materia Financiaría - Estudio Publicado en la Revista Titulada: "Quaderni de la revista di Diritto Financiarío e Scienza de la Finanza".- Milán, -- Italia, 1971. Págs. 191 y siguientes.

3.- Mangain Manautou, Felice - Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano - Editorial Universitaria -- Potosina - México 1983. págs. 331 y siguientes

4.- Giuliani Ferrouge, C. M. - Derecho Financiero.- Volumen II Ediciones Depalma.- Buenos Aires, Argentina, 1976. P. -- 631.

5.- Bielsa, Rafael.- Compendio de Derecho Público - Tomo III Derecho Fiscal.- Edición del autor.- Buenos Aires, Argentina, 1982. Págs. 107 y 108

6.- Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio.- Curso de Derecho Tributario.- Editorial EDERSA.- Madrid, España, 1975.- Págs. 357 y siguientes

7.- García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infrac-

ción fiscal.- Cárdenas Editor y Distribuidor.- México, 1982. págs 21, 22 y 23.

- 8 - Lomeli Cerezo, Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa.- México, 1979. ps. 169 y siguientes.
- 9.- Montero Puerto, Miguel.- La Infracción Administrativa.- Características, Manifestaciones y Sanción.- Ediciones Nauta, S.A., Barcelona - España, 1985. ps 113 y siguientes
- 9B.- Sobre el procedimiento administrativo y penal, para la imposición de las sanciones o de penas. Los tratadistas italianos Carmelo Carbone y Tommaso Tomasicchio expresan que en la legislación de aquel país, en materia jurisdiccional, si el procedimiento penal se instaura en primer lugar, ya no habrá oportunidad de iniciar ningún procedimiento administrativo de cobro de las contribuciones, sino que dentro del juicio primeramente instaurado, se harán valer todas las acciones y excepciones correspondientes. Que en cambio, en caso de que el procedimiento administrativo sea el primero que se inicie, el Estado podrá sucesivamente ---

iniciar el procedimiento penal, el cual no obstante - se paralizará si el presunto infractor hace valer en la vía administrativa algún medio de defensa legal, - pudiéndose reanudar hasta que se agoten dichos medios de defensa y siempre que el promovente resultare condenado al pago de las prestaciones fiscales omitidas.

Carbone, Carmelo y Tomasicchio, Tomaso.- Le Sanzioni Fiscali.- Editora Unione Tipografico Editrice Torinese - Torino, Italia, 1959. Págs. 259 y siguientes

90.- Las modalidades especiales o los particularismos que presentan los delitos fiscales, expresa el jurista - Gregorio Sanchez Leon, no son suficientes para justificar la existencia y autonomía de un Derecho Penal - Fiscal, aun cuando de esos particularismos se desprendan algunos Principios especiales, dentro de los mas - importantes, para este autor, son los siguientes:

a) - En el delito fiscal siempre se tiene -- como sujeto pasivo al Estado

b).- Los sujetos activos pueden ser tanto -- personas morales como personas físicas.

c).- Por la comisión de los delitos fiscales, siempre se tiende a la evasión o la elusión de impues-

tos.

d).- Con una sola acción u omisión se pueden cometer dos violaciones, una delictual y otra contravencional. lo que propicia, dice Sánchez León, que el contribuyente pueda ser sancionado doblemente por un mismo acto u omisión

d).- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, en las infracciones administrativas, sus penas son preponderantemente pecuniarias, como resarcimiento del perjuicio o daño patrimonial al Erario. En los delitos fiscales en cambio no es doble imponer multas, ya que las contribuciones omitidas y las sanciones pecuniarias se han efectuado a través del procedimiento administrativo de ejecución.

e).- Finalmente, dice el autor, Rafael Bielsa señala que " la objetividad del Derecho fiscal justifica un régimen especial de responsabilidad ( categorías de responsables que no son solamente los sujetos pasivos que forman la obligación fiscal ).

Nótese como este autor, dentro del apresuramiento con el cual realiza el estudio del Derecho --

penal fiscal, tiene algunos aciertos importantes en cuanto a la naturaleza del ilícito fiscal.

Sánchez León, Gregorio - Derecho Fiscal Mexicano.- ---  
Cárdenas Editor.- México 1986.- página 357.

30.- Sobre este debatido tema, la tratadista Margarita Lomelli Cerezo expresa que se niega que haya una diferencia esencial entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, ya que intrínsecamente no la hay en el hecho mismo, de acuerdo con el concepto unitario de la ilicitud, y que ni tampoco existe una diferencia extrínseca por lo que toca a la consecuencia o sanción que deriva del ilícito, por virtud de que tanto las sanciones penales como las administrativas son de la misma naturaleza ( sanciones afflictivas represivas o intimidatorias ) afirmando la jurista que estos ilícitos, el administrativo y el penal, se distinguen sólo en razón de la gravedad de la sanción, esto es, - cuantitativo y no cualitativamente, así como por el hecho de aplicarse por distintas clases de autoridades, lo cual tampoco constituye para Margarita Lomelli, una diferencia sustancial

Nótese como se llega a tratar de " fusionar " al ilícito fiscal con el ilícito penal.

Lomeli Cerezo, Margarita.- Op. cit., página 172.

10.- García Domínguez, Miguel Ángel.- Op. cit., ps. 22 y -  
siguientes.

10B.- El hacendista español Magin Pont Mestres, expresa a  
este respecto que con el propósito de identificar lo  
mejor posible el Principio básico en que se apoya el  
ordenamiento positivo de su país en relación con la  
la punibilidad tanto fiscal como penal-fiscal, le -  
resulto importante hacer mención de la Sentencia del  
Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981. La --  
parte fundamental de esta importante sentencia del -  
Tribunal Español dice textualmente:

" ... Ha de recordarse que los principios -  
inspiradores del orden penal son de aplicación con -  
ciertos matices al Derecho Administrativo Sanciona--  
dor, dado que ambos son manifestaciones del ordena--  
miento punitivo del Estado, tal y como refleja la --  
propia Constitución ( art. 25. Principio de Legali--  
dad ) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro  
Tribunal Supremo ( Sentencias de la Sala Cuarta de -  
29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, en--  
tre las más recientes ), hasta el punto de que un --  
mismo bien jurídico puede ser protegido por técni--



cas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número tercero, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los Principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación ( delito o falta o infracción administrativa ), la competencia y el procedimiento ( penal o administrativo, con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa ); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.

Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el

artículo 90. de la Constitución. No se trata, por --- tanto, de una aplicación literal dadas las diferen--- cias apuntadas, sino con el alcance que requiere la - finalidad que justifica la previsión constitucional "

En comentario a esta tesis jurisdiccio-  
nal del Tribunal Español, el profesor Pont Mestre --  
señala que el pronunciamiento de este Tribunal es ---  
claro y rotundo. Expresa que dentro del ordenamiento  
punitivo del Estado se alojan las dos manifestaciones  
del mismo, que son la que corresponde al ámbito penal  
y la aplicable en el derecho administrativo sanciona-  
dor, dentro del cual se ubica el derecho tributario -  
en lo que concierne a infracciones. La postura adop--  
tada en este trabajo, encuentra una buena base de ---  
sustentación en la doctrina de Pont Mestre y en el -  
actual ordenamiento tributario español, en el que, -  
como se ha constatado en esta Nota, la pena es una --  
denominación propia y exclusiva del Derecho penal, en  
tanto que la sanción sólo es aplicable a los castigos  
que la autoridad impone al infractor en el ámbito ---  
administrativo en general y fiscal en particular. Es  
en consecuencia muy útil, para todos los fines de ---  
ubicación, de distinción y didácticos, dejar la deno-

---minación de Derecho penal fiscal a lo concerniente a los delitos fiscales y de Derecho fiscal sancionador, a lo tocante a las infracciones administrativas y sus castigos.

Font Nastre, Magin - Hacia la Superación de una Ceremonia de Confusión: Delimitación del Concepto de Infracción en el Derecho Tributario vigente.- Estudio - Publicado en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.- Editorial de Derecho Financiero - Madrid, España.- Volumen XXXVIII - Números 195/196.- Mayo-Agosto de 1988. Pags. 974 y 975.

11.- Giorgetti, Armando.- La Evasión Tributaria.- Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1967, p. 109

11B.- En el régimen jurídico Argentino si está ya regulada la responsabilidad penal de las personas morales o jurídicas. José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, expresan que la imputabilidad puede ser atribuida a todos los contribuyentes, sean estos o no, personas de existencia visible. Que en conse--

cuencia. en el Derecho Tributario Penal de ese país, el problema de si corresponde o no hacer responsables a las personas jurídicas, ha quedado completamente aclarado. Es decir, en este régimen las personas jurídicas, ya sean estas sociedades o simples entidades colectivas, son responsables no solo por las infracciones propiamente fiscales, sino por los delitos cometidos por sus administradores, sin perjuicio de la imputabilidad que a estos puedan corresponderles a título personal.

Solo son penalmente inimputables en el Derecho penal fiscal argentino:

a).- Los contribuyentes incapaces, aunque estos sean mayores de 18 años.

b).- El contribuyente cuyo cónyuge perciba y administre la totalidad de sus ingresos o rentas propios y,

c).- Los contribuyentes concursados o quebrados, cuando la violación sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes. siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan ellos mismos.

TESTIS UNAM

- Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F.-  
Derecho Tributario General.- Editorial Depalma.--  
Buenos Aires Argentina, 1986.- Págs. 340 y si-  
guientes.
- 12.- Giorgetti, Armando.- Op cit., P. 111
- 13.- Sierra, Carlos y Martínez Vera, Rogelio.- Historia y  
Legislación Aduanera de México.- Edición de la Secre-  
taria de Hacienda y Crédito Público, México 1972, --  
Págs. 6 y siguientes.
- 13B.- Sierra, Carlos y Martínez Vera, Rogelio.- El Papel --  
Sellado y la Ley del Timbre.- Relación Documental.--  
Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-  
blico.- México, 1972 Págs. 9 y siguientes.
- 14 - Fonseca, Fabián de y Urrutia, Carlos. Historia Ge-  
neral de la Real Hacienda.- Imprenta de Vicente Gar-  
cía Torres.- Págs. 5 y siguientes.
- 15 - Yañez Ruiz, Manuel -El Problema Fiscal en las Dis-  
tintas Etapas de nuestra Organización Política.- --  
Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-  
blico.- Volúmenes I, II y III. Págs. 83 y siguien-  
tes.

TESIS UNAM

- 16 y 17.- Sierra, Carlos y Martínez Vera, Rogelio.- Historia y Legislación Aduanera de México.- Págs. -- 22 y 23.
- 18.- Tena Ramírez, Felipe- Leves Fundamentales de México. Editorial Porrúa.- México, 1973. Págs. 109 y siguientes
- 19.- Sierra J. Carlos y Martínez Vera, Rogelio.- Historia y Legislación Aduanera.- página 188.
- 19B.- Sierra J. Carlos y Martínez Vera, Rogelio.- El Resguardo Aduanal y la Gendarmería Fiscal 1850-1925.- Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- México, 1971, Págs. 9 y siguientes.
- 20 - Rivera Silva, Manuel.- Los Delitos Fiscales Comen-- tados.- Ediciones Botas.- México, 1949. página 11.
- 21 - Villalobos, Ignacio.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa.- México, 1975. página 211.
- 22.- Cobo del Rosal M, y Vives Antón, T.S. citan a Ed--

TESIS UNAM

- mund Mezger.- Derecho Penal.- Parte General.- -  
Editorial Tirant lo Blanch.- Valencia, España. ---  
1987, página 445.
- 23.- Villalobos, Ignacio.- Op. cit., página 296.
- 24.- Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- --  
Ediciones Botas.- México, 1950. página 72.
- 25.- Villalobos, Ignacio.- Op. cit., página 309.
- 26.- García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Espe--  
ciales Federales.- Editorial Trillas.- México. pá--  
gina 26.
- 27.- Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos Elementa--  
les de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- México, -  
1982. Págs. 135 y 136.
- 28 y 29.- Villalobos, Ignacio.- Op. cit., página 255.
- 30.- Castellanos Tena, Fernando.- Op. cit., Págs. 136 y  
137.
- 31.- Maggiore, Giuseppe.- Derecho Penal.- Volumen I.- -  
Editorial Temis, Bogotá, 1954, página 251.

TESIS UNAM

- 32.- Villalobos. Ignacio.- Op. cit., página 206.
- 33.- Acosta Romero, Miguel.- Teoría General del Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa.- México, 1988. Págs. 872 y 873.
- 34.- Nuñez C. Ricardo.- Derecho Penal Argentino.- Tomo I.- Parte General.- Editorial Bibliográfica Argentina.- Buenos Aires, 1959. página 244.
- 35.- Garcia Dominguez. Miguel Angel.- Op. cit., página 114.
- 36.- Castellanos Tena, Fernando.- Op. cit. Págs. 295 y siguientes.
- 37.- Maggiore, Giuseppe.- Op. cit. página 295.



CAPITULO CUARTO  
MEDIOS PREPARATORIOS DE LA ACCION  
PENAL FISCAL.

La tipificación de los delitos fiscales.- Requisitos formales para proceder penalmente en materia fiscal.- La querrela.- La declaratoria de perjuicio. La declaratoria.- La denuncia.- El sobreseimiento de los procesos penales.- Documentos que se anexan a la querrela.

La tipificación de los delitos fiscales.

En materia penal fiscal, como en toda la materia penal, está presente el principio que expresa: " Nullum crimen, sine poena, nulla poena sine lege ". Es decir, en todo régimen jurídico tributario se hace necesario la creación de figuras típicas que prevean y en su caso sancionen las conductas criminales de todas aquellas personas que cometan violaciones de tal gravedad, que dañen, a la sociedad, a la colectividad, la cual en muchas ocasiones se ve privada de los beneficios que el Estado procura a través de una justa recaudación de los ingresos fiscales que por mandato constitucional están obligados todos los contribuyen-

tes a pagar al Fisco. Los ilícitos penales de carácter fiscal, es decir, la tipificación y punibilidad de los delitos fiscales existen como una necesidad que el Estado experimenta, de contar con los instrumentos legales que hagan posible que los contribuyentes paguen legal y oportunamente sus contribuciones ( 1 ). El régimen represivo fiscal, tiene, como finalidad fundamental hacer frente a la evasión de las obligaciones fiscales. La sanción y la pena fiscal se proponen, como lo dice Margarita Lomeli, el castigo, la punición al infractor, con el fin de intimidar en general a los sujetos sometidos al cumplimiento de las mismas obligaciones e inducirlos a evitar su violación ( 1B ).

Por la presencia de estas necesidades surge la real posibilidad de crear un régimen represivo, ya fiscal, ya penal que castigue la comisión de ilícitos, con el fin de que ninguna conducta ilegal quede sin sancionar ( nullum crimen, sine poena ) ( 1C ). Con el fin de evitar la arbitrariedad y abuso de los gobernantes, surge también la necesidad que los castigos, es decir, las sanciones y las penas, así como los ilícitos que las motiven, estén contemplados en la ley ( nulla poena sine lege ). Esta situación está en nuestro régimen jurídico elevada a la categoría de garantía -

individual. En efecto, el segundo párrafo del artículo 14 - Constitucional señala entre otras protecciones, que nadie - puede ser privado de la libertad ( privación impuesta como - pena ), sino mediante juicio seguido ante tribunales pre--- viamente establecidos, en los que se cumplan las formalida- des esenciales del procedimiento y conforme a LEYES --- expedidas con anterioridad al hecho. Esta disposición se -- encuentra complementada con el contenido del párrafo terce- ro del propio artículo 14 Constitucional que a la letra --- expresa: En los juicios de orden criminal queda prohibido - imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, -- pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente - aplicable al delito de que se trata " .

Un tercer elemento integrador de estas importan- tes garantías constitucionales de audiencia, legalidad y -- seguridad jurídica, se encuentra en el contenido del ar---- tículo 21 Constitucional que indica que " La imposición --- de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judici-- al " ( 10 ).

Del análisis de estos preceptos constitucionales se obtienen en materia de delitos fiscales, las mismas con-

--clusiones que se podrían obtener en relación con cualquier otro delito. Estas conclusiones son las siguientes:

1.- De conformidad con el Principio que reza ----  
 "Nulla poena sine lege", para que pueda existir una con--  
 ducta típica que sea penalmente sancionable, es necesario -  
 que exista una ley, tanto en sentido formal como material  
 que la consigne. Inclusive, la fracción XXI del artículo 73  
 de la Constitución Política Federal establece que es compe--  
 tencia del Congreso de la Unión, definir LOS DELITOS y fal--  
 tas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos  
 deban imponerse. Por lo tanto, los delitos fiscales y sus -  
 penas deben estar consignados en una ley. García Domínguez  
 expresa a este respecto que la idea y la noción del ilícito  
 punible viene de la ley, y nada más que de la ley, de modo  
 que suprimida ésta, quedaría también suprimido el ilícito  
 ( 2 ).

2.- Pero además de que debe existir una ley --  
 que contemple la conducta típica y la sanción aplicable,  
 ésta, la sanción debe ser EXACTAMENTE aplicable al delito  
 que se pretenda castigar, ya que se prohíbe aplicar una -  
 penalidad por simple analogía o por mayoría de razón.

3.- Esta pena **SOLO** podrá ser decretada por un tribunal perteneciente al Poder Judicial, que es el único que por exigencia constitucional, tiene facultades para -- imponer penas.

4.- Ese órgano del Poder Judicial tendrá, antes de imponer la pena, que seguir en contra de un inculpado, - un juicio en donde se le posibilite la oportunidad de escuchar sus defensas y de aportar pruebas en su favor. En ese juicio se deberán observar todos y cada una de las formalidades de procedimiento que están asentadas en la ley res-- pectiva.

En consecuencia, para que una conducta humana -- pueda ser considerada como delito es necesario que se cree previamente una ley que la tipifique como tal. Es así como surge en materia penal fiscal, como en toda la materia pe-- nal, el tipo, el supuesto que se considera penalmente cas-- tigable.

Son las conductas graves, aquellas que ocasionan daños al grupo social, que alteran o afectan su estabilidad sus principios y su integridad, las que en definitiva se -- deben normalmente considerar como delitos en la ley.

Todas las anteriores consideraciones parten del Principio de que vivimos en UN ESTADO DE DERECHO. Este principio -- posee una dimensión fundamentalmente realista y se refiere a que todas, absolutamente todas las relaciones mediante -- las cuales se generan derechos y obligaciones entré los -- órganos del Estado y los particulares, están necesariamen-- te reguladas por el Derecho. Los ordenamientos jurídicos -- están debidamente jerarquizados por la propia Carta Magna a través de sus artículos 41, 49, 115, 124 y 133. Además, -- las llamadas Garantías Individuales que se cuentan en los primeros 29 artículos de la Constitución, pero que también se localizan entre otros, en la fracción IV del artículo 31, en los artículos 32, 35, 72 inciso h) y 73 fracciones VII y XXIX, protegen al gobernado del exceso o del desvío de poder que en un determinado momento pueden incurrir los órganos estatales.

En tal virtud, por ESTADO DE DERECHO se debe de entender un régimen que " no solo se caracteriza -- y significa por establecer los órganos estatales y sus -- correspondientes funciones sino que, además, provee una -- serie de medios técnicos con arreglo a los cuales se configura, normativamente hablando, la posibilidad de obtener la necesaria correspondencia entre el acto estatal --

llevado a cabo y la norma que lo determina y prescribe, -- tanto en cuanto a su contenido como en cuanto al procedi-- miento que ha menester seguirse y también respecto al ór-- gano facultado para tales efectos " ( 3 ) .

Este régimen adquiere especial significado en la materia penal, puesto que la libertad de la persona y --- otros intereses también muy valiosos como su patrimonio, su buen nombre y su propia dignidad, pueden ser conculca-- dos. El régimen de derecho, el debido orden jurídico y -- correcto proceso legal se caracterizan por integrar un -- sistema congruente, jerarquizado y eficaz de normas que - al mismo tiempo que mantienen o restablecen el orden so-- cial, provee los medios o instrumentos necesarios que ga-- ranticen la legalidad de la función pública, no solo a -- nivel constitucional, sino también a la luz de los demás preceptos legales ordinarios, ya que de no ser así, se -- estarán violando las garantías constitucionales del go-- bernado.

La constatación del Estado de derecho y la ob-- servancia del debido proceso legal en materia de delitos fiscales, serán comentados y analizados en las páginas --

subsecuentes, ya que si bien es cierto que el Fisco se -- propone por todos los medios a su alcance recaudar las -- contribuciones decretadas en la ley, dentro de los plazos que establecen las propias disposiciones fiscales, y en -- forma óptima, también lo es que la adopción de un criterio de interpretación diferente al que en un lugar y momento -- determinado pueda tener la autoridad fiscal sobre un asunto concreto, no puede en manera alguna significar la comisión de un delito fiscal, porque ello conllevaría a vulnerar flagrantemente el Estado de Derecho y las garantías de seguridad jurídica que posee todo gobernado ( 3B ).

Es por ello que las actitudes soberbias del --- Fisco como la creación ficticia e injusta de conductas típicas, aunadas a las amenazas abiertas o veladas en contra del contribuyente para impedirle que ejercite los medios -- fiscales de defensa legal so pretexto de que se podría --- ejercer acción penal en su contra, constituye un recurso -- antiético del administrador tributario, que los gobernados deben combatir con energía y valor civil, ya que la justicia y la razón son los elementos básicos de un buen orden -- jurídico. Estas consideraciones que ahora se formulan de -- manera apriorística encontrarán apoyo y razón de ser a medida que se profundice en este estudio. No se está en ----



contra de la existencia de los delitos fiscales, sino que se está en contra de satanizar todo tipo de acción u omisión -- del contribuyente elevándola a la categoría de delito, cuando no es tal, o bien, vulnerando el debido proceso legal para conseguir a toda costa el pago de créditos fiscales -- exagerados o caprichosos, bajo la presión indudable de la -- privación de la libertad del deudor a quien se le somete a una especie de chantaje legal: su libertad a cambio de los pagos exagerados e infundados que determina el Fisco. Existe sin dudarle un alto porcentaje de esos créditos exigidos -- por la vía penal, que serían declarados nulos por las autoridades fiscales competentes, si el presunto delincuente -- tuviera la oportunidad de impugnarlos por otra vía diferente a la penal.

El propósito recaudatorio del Fisco a través de la utilización de la querrela penal es manifiesta: Casi no existen sentencias en tratándose de delitos fiscales; el -- mayor número de juicios se sobreesen por perdón que otorga el Fisco, cuando se han satisfecho sus pretensiones.

El conocimiento de la querrela, de la forma en cómo ésta se instrumenta y la manera de integrar la averiguación previa, constituirán el objeto de estudio de éste capítulo.

**Requisitos formales para proceder penalmente en materia --  
fiscal.**

Hasta 1931 existió acción pública para que la autoridad investigadora pudiera conocer de la comisión de un delito fiscal, y estuviera en condiciones de iniciar la averiguación previa correspondiente. Después de ésa fecha se le otorgó este derecho sólo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es decir, de un delito perseguible de -- oficio se pasó a un delito de petición de parte.

Existen a este respecto criterios, como el ---- expuesto por García Domínguez ( 30 ), que sostienen ----- que los delitos fiscales debieran ser perseguibles de ofi-- cio, como el robo o el fraude, porque si bien hay un victi-- ma directa e inmediata que es el Fisco, éste no es sino el representante de la sociedad mexicana, que es la que en --- última instancia resulta dañada, afectada con el delito co-- metido por el evasor de obligaciones ficales, puesto que -- teniendo los delitos fiscales un contenido profundamente -- económico, su presencia origina que el Estado no pueda rec-- caudar las sumas de dinero que conforme a la ley le corres-- ponden y que utilizará para satisfacer a través de los gas-- tos públicos, las necesidades sociales. Se opina que si los delitos fiscales se hacen delitos de querrela, significa --

que la autoridad fiscal, aún sin proponérselo puede propiciar la desigualdad ante la ley, porque en estas condiciones el Fisco determinará a su arbitrio cuándo y contra quién querellarse, dejando de hacerlo en otros casos que aunque los conozca, no presentará la querrela. La desigualdad es, dicen los partidarios de esta tesis, manifiesta en estos casos. Además, se dice que esta actitud es susceptible de prohibir la corrupción administrativa, puesto que el órgano público tiene posibilidad de querellarse o dejar de hacerlo en contra de un presunto responsable de la comisión de un delito fiscal, tornándose este deber jurídico en una facultad prácticamente discrecional, transformándose tal hecho en un delito político. ( 4 )

Jurídicamente parece adecuada la tesis de los juristas como García Domínguez ( 4B ), que están en contra de la querrela y a favor de la denuncia, porque indudablemente, el Fisco como representante de una riqueza, de un patrimonio ilegalmente no pagado por el responsable del ilícito penal, no debiera tener el derecho de presentar o no la querrela, sino que los delitos fiscales por dañar a la sociedad debieran ser perseguibles de oficio. Sin embargo, si se atiende a la finalidad que se persigue con las penas fiscales que no es la corrección del delincuente, sino la intimidación de aquellos otros que estando en su

misma situación se deben preocupar por cumplir fiel y oportunamente con sus obligaciones fiscales, se estará frente al verdadero objetivo de los delitos fiscales que es fundamentalmente político.

Desde el punto de vista económico el Fisco persigue con la utilización de las normas penales fiscales, una mayor y mejor recaudación tributaria. No le interesa tanto que se castigue al presunto responsable de la comisión del delito, sino que éste pague las prestaciones fiscales omitidas y por ello algunos piensan que es conveniente que la facultad de querrellarse esté en manos de la autoridad fiscal, para que según las situaciones, el momento y las posibilidades del infractor de la ley, se apliquen las medidas punitivas o se solicite su no aplicación, en caso de que ya se hubiere presentado dicha querrela, a través de una petición de no ejercicio de la acción penal o de sobreseimiento del juicio.

A este respecto se opina que en un ESTADO DE DERECHO es muy peligroso que los delitos fiscales estén apoyados fundamentalmente en objetivos políticos y económicos. Además, la discrecionalidad con que se maneja principalmente la querrela, en los delitos fiscales que requieren este requisito previo, puede conducir a la práctica de verdaderas situaciones de corrupción entre los adminis-

tradores tributarios. Por ello se cree que quizá regresando al sistema de que los delitos fiscales fueran perseguibles de oficio, se podrían alcanzar mejor los objetivos -- ejemplificantes que se persiguen y se evitarían las inconveniencias antes apuntadas, situación que es perfectamente válida, si en una recta interpretación se admite que el -- interés jurídicamente protegido en los delitos fiscales es el derecho que se tiene a la percepción de los ingresos -- públicos llamados contribuciones, y de cuyo interés es -- titular el Estado y representante el Fisco Federal.

En otras legislaciones como por ejemplo, en la legislación española, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, -- en su artículo 10 señala que, la facultad de perseguir -- los delitos fiscales compete al Ministerio Fiscal (Ministerio Público) y la denuncia puede ser presentada por -- cualquier ciudadano, haya o no sido ofendido por el delito. Severino Martínez Izquierdo ( 5 ) señala que la modifica-- ción consistente en la acción pública para denunciar la com-- misión de los delitos fiscales ha supuesto un paso cualita-- tivo importante en la persecución y transparencia de estos delitos. Con esto dice este autor, se consigue:

Primero, la obligación de la administración ---- tributaria de poner en conocimiento de las autoridades com-- petentes todas aquellas conductas de que tenga conocimiento

## TESIS UNAM

que puedan ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública.

Segundo, que cualquier persona pueda ejercitar su derecho de denuncia penal, haciendo uso de una facultad legítima ( SE ).

Es muy cierto que este procedimiento podría, -- sobre todo al principio, propiciar que personas poco escrupulosas y sin ningún fundamento presentaran denuncias en -- contra de contribuyentes honestos; éstas actitudes se evi-- tarían en poco tiempo si por una parte el Ministerio Públi-- co exigiera para el trámite de la denuncia datos e informes verosímiles y fidedignos que posibiliten el inicio de la -- averiguación previa, y si por la otra, se investigan y --- persiguen con energía las querellas que presenten los con-- tribuyentes honestos, cuando hubieren sido afectados sin -- motivo con una situación de esta naturaleza, por el delito de calumnia previsto y sancionado por el artículo 356 del -- Código Penal. Además podría el propio Ministerio Público -- ejercer acción penal en contra del denunciante de mala fé, por el delito de falsedad previsto y sancionado por el ar-- tículo 247 del propio Código Penal.

**La querrela.**

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación expresa en su fracción I que " Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en éste Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis. "

El mayor número de los delitos fiscales requieren la presentación de esta querrela, en ausencia de lo cual, el Ministerio Público se encuentra impedido para iniciar en contra de una persona el ejercicio de la acción penal por la comisión de alguno o algunos de los delitos previstos en tales preceptos legales.

Juridicamente la querrela se define como un derecho, una facultad, " de tipo meramente subjetivo que pertenece a la persona ofendida por el delito, y que al salir de su esfera interna, se convierte en una manifestación del acto volitivo en uso de la libertad " ( 8 ).

En esta virtud, en la generalidad de los casos, la querrela es un derecho, una facultad que tiene el particular ofendido para solicitar o no del Ministerio Público, el ejercicio de la acción penal. Pero, en tratándose de las

autoridades fiscales ¿ La presentación de la querrela es -- una facultad, es un derecho ?. Tal como se está ejerciendo en la actualidad si se está manejando como una facultad, -- inclusive discrecional, al parecer de manera indebida, por las razones que a continuación se exponen:

La doctrina del Derecho administrativo señala -- que tomando en cuenta la necesaria relación que un acto -- administrativo guarda con la ley, estos actos se clasifi-- can en obligatorios, llamados también reglados o vincula-- dos, y actos discrecionales. Los primeros son aquellos en los que el órgano administrativo **NECESARIAMENTE** debe actuar en la forma, términos y condiciones que señala la corres-- pondiente disposición legal; en cambio, los actos discre-- cionales son aquellos en los que el funcionario público que representa al órgano estatal tiene por ley otorgada la fa-- cultad para manifestar su voluntad en el sentido que desee, dentro de los cauces que le da el precepto legal, hasta -- llegar inclusive a la posibilidad, si así lo establece el -- precepto rector, de abstenerse de emitir un acto de volun-- tad ( 7 ).

En consecuencia, y si se parte del principio de que el Estado siempre se rige por facultades expresas, se --



tendrá la siguiente conclusión:

a).- El Fisco en materia penal fiscal, para la presentación de la querrela por la presunta comisión de un delito de este tipo, se rige por lo dispuesto por la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

b).- Este precepto legal en ningún momento le otorga al Fisco la facultad discrecional de querrellarse o - dejar de hacerlo.

c).- Luego, el funcionario de la Hacienda Pública legalmente facultado, tiene la obligación y no el derecho de presentar una querrela, cada vez que tenga conocimiento de la comisión de un delito fiscal que requiera el cumplimiento de este requisito para proceder penalmente en contra del presunto responsable.

En tal virtud, el funcionario hacendario que deje de presentar una querrela, cuando tenga conocimiento de la existencia de un delito fiscal o cualquier otro funcionario de Hacienda que no haga del conocimiento del funcionario facultado para presentar la querrela, los hechos constitutivos del precitado ilícito, incurrirá en el delito de encubrimiento previsto y sancionado por la fracción III del artículo 400 del código Penal, independientemente de la responsabilidad administrativa a que se refieren las

fracciones I, XXI y XXII del artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Si el criterio de las autoridades administrativas y jurisdiccionales fuera éste, no importaría casi nada que los delitos fiscales se persiguieran por querrela, en lugar de por denuncia. Pero en la práctica, como ya se vio, la querrela se maneja sin serlo, como una amplísima facultad discrecional, provocando todos los inconvenientes ya apuntados.

Abundando en estos argumentos se puede expresar de acuerdo con Rivera Silva ( 7 ) que, la querrela es un requisito de procedibilidad, en ausencia de la cual, no se puede iniciar el ejercicio de la acción penal. Para proteger el derecho indebido del Fisco a presentar la querrela, torpemente el legislador expresó en el encabezado del artículo 32 que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Código, será necesario que **PREVIAMENTE** actúe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en este caso, presentando " previamente " la querrela. Se nota aquí un exceso de celo para evitar que en alguna forma el Ministerio público pueda iniciar alguna investigación en torno a un delito fiscal, abriendo una averiguación previa. Es de explorado derecho que la quere-

--lla, como la denuncia, son requisitos de procedibilidad, sin los cuales el Ministerio público no puede iniciar el ejercicio de la acción penal; por lo tanto, cuando el legislador de los delitos fiscales utilizó el término "previamente", no está sino mostrando un dañino egoísmo legal en el ejercicio de una función que debiera corresponderle A CUALQUIER INTERESADO y no al Fisco en exclusiva. ( 8 ).

La utilización de la querrela en los delitos fiscales presenta, como ya se vió, ventajas políticas y económicas al Fisco, pero también presenta graves desventajas legales, como la que ya se apuntó y que consiste en que el daño lo resiente directamente la colectividad, la sociedad, al ver que por la comisión del ilícito, el Estado reduce su capacidad económica que lo limita en la cantidad y calidad de los servicios públicos que debe prestarle a la sociedad. El Fisco no es más que el recaudador de las contribuciones, y por ello, la ley no le debiera dar solo a él la posibilidad de presentar una querrela penal fiscal.

Además, existen en la secuencia de los delitos fiscales que se siguen por querrela, situaciones tan inconvenientes como es el "perdón de la parte ofendida" mediante la cual en cualquier etapa de la averiguación pre-

--via o del proceso penal fiscal, el presunto o los presun-  
tos responsables puedan quedar libres de toda acción inves-  
tigadora o procesal, por virtud de mediar el inejercicio de  
la acción penal, o el sobreseimiento del proceso, por de--  
sistimiento del Ministerio Público, en delitos que notoria-  
mente son de orden público, y en los cuales no debiera ---  
existir el perdón, ya que ésto hace que las medidas ejempli-  
ficantes que se persiguen con la sanción a los delitos fis-  
cales, se pierdan absolutamente. Además, por disposición --  
del último párrafo del artículo 92 del C.F.F., el perdón --  
sólo podría darse en favor de alguno o algunos de los pre--  
suntos responsables, y no de todos los que hubieran cometi-  
do el ilícito penal. Esto conduce a concluir lo siguiente:

a).- Estos delitos son de un contenido exclusi--  
vamente económico

b).- Si se paga o se garantiza el adeudo de los -  
créditos fiscales y accesorios, el Fisco puede otorgar el -  
perdón individualmente, por haberse satisfecho sus preten-  
siones.

c).- Luego, sería injusto que el procedimiento -  
se sobreseyera sólo en relación con alguno o algunos de los  
responsables que pagan o garantizan, dejando subsistente --  
dicho procedimiento para otro o para otros.

En efecto, la redacción del último párrafo del -  
artículo 92 del Código Fiscal de la Federación está alen--

--tando un trato desigual, injusto e inequitativo para --  
 los responsables de un delito fiscal, el cual puede ser --  
 perdonado por el Fisco, pero el hecho de que este perdón -  
 no alcance a todos los presuntos responsables, contraría -  
 la naturaleza de la querrela y del delito mismo, situación -  
 por la cual se considera que con ello, se violaría el Prin-  
 cipio de igualdad ante la ley.

Para finalizar el análisis de la querrela es --  
 importante ratificar que la querrela de la Secretaría de -  
 Hacienda y Crédito Público en el caso de los delitos fisca-  
 les es un requisito de procedibilidad, en los términos pre-  
 vistos por la fracción I del artículo 113 del Código Fede--  
 ral de Procedimientos Penales, y por lo tanto no se está --  
 de acuerdo con Manuel Rivera Silva, quien afirma que en la  
 materia penal fiscal la querrela no es un requisito de pro-  
 cedibilidad, sino un obstáculo procesal, lo cual significa  
 para este autor que el Ministerio Público puede actuar, --  
 puede iniciar la averiguación previa hasta terminarla, pero  
 que no podría consignar ante el juez, si no cuenta con la  
 " queja de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público " --  
 ( 3 ).

Este autor se apoya en lo dispuesto por el ar--  
 tículo 120 del precitado Código Federal de Procedimientos -

Penales para sostener su tesis, diciendo al efecto que el Procurador Fiscal, que es el funcionario facultado para querrellarse, no es un apoderado legal, porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no es una persona moral particular, sino una Secretaría de Estado. Se piensa que este argumento no es de ninguna manera sólido para concluir como lo hace Rivera Silva: Que en tratándose de delitos fiscales, la querrela debe ser un obstáculo procesal y no un requisito de procedibilidad. Esto sería tanto como actuar contra texto expreso de la ley, contra lo señalado en el artículo 113 del precitado Código Federal de Procedimientos Penales. Por lo tanto se estima que no le asiste en este aspecto, la razón a Rivera Silva. El hecho de que el artículo 120 del Código en comentario no contemple a los órganos del Estado como órganos facultados para presentar querrelas, es simplemente porque es contra toda lógica jurídica que no se manejen los delitos en contra del Estado como los delitos fiscales, sólo por denuncia, como ya quedó asentado con abundancia de argumentos, pero esto no puede dar pie para opinar en el sentido en que lo hace el autor ahora comentado.

-----

**La declaratoria de perjuicio. La declaratoria.**

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, establece el requisito llamado " declaratoria de perjuicio " en el caso de los delitos previstos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación que se refieren específicamente al contrabando y al llamado apoderamiento, destrucción o daño de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.

Literalmente este precepto dispone lo siguiente: " Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario -- que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I...II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos - 102 y 115 " .

De la lectura de este precepto legal, se desprende que en los casos de delitos de contrabando o de apoderamiento de mercancía depositada en recinto fiscal o fiscalizado, se somete al requisito de declaratoria de perjuicio, no solo los delitos consumados, sino también la de tentativa de dichos delitos. De ahí el concepto que reza: "...que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir per--

---juicio..."

En los términos previstos por el artículo 2109 del Código Civil del Distrito aplicable en materia federal, " se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación ". Este es el exacto sentido del concepto --- " declaratoria de perjuicio ", ya que consiste en manifes--  
 tarle, en informarle a la autoridad investigadora, que el -- Fisco Federal se encuentra en alguno de los dos supuestos -- legales. En la Exposición de Motivos, de esta disposición, cuando se adicionó, en el Código Fiscal de la Federación el Título Sexto, mediante Decreto de 30 de diciembre de 1948, se dijo que con esta Declaratoria no se pretendía menosca--  
 bar la acción persecutoria que la ley otorga al Ministerio Público, ya que dicha declaratoria no constituía un requi--  
 sito de procedibilidad, sino sólo un obstáculo procesal, -- tomándose en consideración de que para el buen desenvolvi--  
 miento del ejercicio de la acción penal, era indispensable que la Secretaría de Hacienda declarara que el Fisco había sufrido o pudo sufrir perjuicio. Lo anterior significaba, sigue expresando esa Exposición de Motivos, que el proce--  
 dimiento podría iniciarse, pero no se podría ejercitar la acción penal hasta que dicha Secretaría hubiera hecho la declaratoria correspondiente. Esta declaratoria no impli-



--caba ninguna invasión a las atribuciones del Ministerio Público, pues dicha declaración no tiene nada que ver con la función persecutoria, por no entrafar la investigación de algún delito ni el ejercicio de la acción penal.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto a este respecto lo siguiente:

" CONTRABANDO, MANIFESTACION DE PERJUICIO AL FISCO. NATURALEZA Y FORMALIDADES. -- El acto por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifiesta que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, no es un requisito de procedibilidad, sino un obstáculo procesal, cuya existencia únicamente suspende el procedimiento, pero no impide su persecución si es salvada o subsanada la causa que lo constituye; y en estas condiciones, no puede equipararse a la querrela, la que si es un requisito de procedibilidad, no gozando la manifestación de perjuicio de la misma naturaleza que la querrela, no le son aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 118 y 119 del Código Federal de Procedimientos Penales, en cuanto a las formalidades para su validez. "

Amparo directo 5629/77 - Rubén Alberto López Rubio - 20 de junio de 1979. - 5 votos. - Ponente: Fernando Castellanos Tena. Semanario Judicial de la Federación. Séptima época. Volumen 127-132 Segunda Parte. Primera Sala. p. 71

En sentido similar:  
Amparos directos: 1095/79, 1374/79 y 1375/79.  
Demandante: Eliseo Inriarte Tapia, Fausto Valenzuela Cabrera y otro y Donaciano Sarrabal Melche

Antes de hacer las consideraciones del caso, y por participar de una naturaleza semejante el contenido de la fracción III del Código Fiscal de la Federación, se hará alusión a ella. Este precepto textualmente señala lo siguiente: " Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I...II...III.- Formule la declaratoria correspondiente en los casos de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido. "

La única diferencia que hay entre la Declaratoria de Perjuicio y la simple Declaratoria, es la de que en el primer caso se trata de un delito fiscal en el que existe perjuicio fiscal, por virtud de que, como en el contrabando o en la sustracción o apoderamiento de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, no se cubrieron las contribuciones aduaneras correspondientes, en tanto que en la segunda especie, se trata de mercancías que no están afectas al pago de contribuciones al comercio exterior por estar exentas o por tratarse de mercancías de tráfico restringido o prohibido. En estos casos bastará la simple Declaratoria, sin que sea necesario mencionar un perjuicio fiscal que no hay, puesto que no existió el hecho genera-

dor del crédito fiscal, para que se elimine el obstáculo - procesal y el Ministerio Público esté en condiciones de -- consignar los hechos ante la autoridad judicial.

Ahora bien, la declaratoria de perjuicio y la - simple declaratoria a que se refieren las fracciones II y III del artículo 92 del Código fiscal de la Federación, - ¿son equivalentes a la querrela, en los términos del artículo 113 del Código Federal del Procedimientos Penales ? Existen dos respuestas para esta interrogante.

En la práctica administrativa se considera -- que en atención a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 113 del precitado Código, la declaratoria de perjuicio y la declaratoria son requisitos de procedibilidad y que por lo tanto, la averiguación previa no podrá iniciarse si no se presenta antes ésta declaratoria.

Esta situación inclusive, es llevada por el - propio artículo 92 del Código Fiscal de la Federación al -- extremo de que en los delitos en los que existe esta declaratoria, procede también el otorgamiento del perdón por --- parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como si se tratara de simples delitos de querrela.

La otra posición, de la Suprema Corte de Justicia, mencionada en las páginas inmediatamente anteriores, con---

siste en considerar a la declaratoria de perjuicio como lo que en verdad es, un obstáculo procesal, ya que como se -- advirtió claramente en la Exposición de Motivos antes men-- cionada, así como en la Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes transcritas, la declaratoria que -- haga la autoridad de que el Fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio, es sólo para el efecto de que el Ministerio Público pueda consignar los hechos investigados ante el Juez, pero en nada impide la acción investigadora de aquella autori-- dad. Equiparar la declaratoria a la querrela, significa -- desnaturalizar el derecho y provocar el desorden legal.

En consecuencia y en una recta actuación jurídica, se tiene que afirmar, que en los propios términos previstos por el primer párrafo del artículo 113 del Código -- Federal de Procedimientos Penales, que los delitos de contrabando y de apoderamiento, destrucción o deterioro de mercancías en recinto fiscal, SON DELITOS PERSEGUIBLES DE OFICIO, y que la averiguación previa se inicia generalmente -- con una DENUNCIA formulada por algún interesado, y que inclusive, en el caso de que los propios agentes de la Policía Judicial Federal lleguen a descubrir el contrabando, -- ellos están facultados y obligados a dar a conocer estos -- hechos al Ministerio Público.

## TESIS UNAM

A mayor abundamiento y en apoyo de esta tesis, se encuentra que los artículos 176, 177, 180 y 181 del Reglamento de la Ley Aduanera habla del **DENUNCIANTE** en el caso de infracciones administrativas de contrabando. Es decir, cualquier persona puede tener este carácter para efectos -- fiscales. En el mismo orden de ideas, para efectos **PENALES**, es indudable que en este delito se inicia la acción del Ministerio Público, mediante una denuncia, y no mediante una querrela o algún otro requisito similar.

En síntesis, y atento a lo dispuesto por las -- disposiciones legales aplicables, por el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y por la doctrina --- ( 10 ), los delitos de contrabando y de apoderamiento, destrucción o deterioro de mercancías en recintos fiscales o -- fiscalizados:

- a).- Son delitos perseguibles de oficio
- b).- Son delitos en los que generalmente precede a la averiguación previa, una denuncia.
- c).- La averiguación previa se agota y sólo se -- pueden consignar los hechos ante el Juez, -- cuando se recibe de la Secretaría de Hacienda la Declaratoria de perjuicio.

## TESIS UNAM

d).- Esta Declaratoria es un obstáculo procesal,-  
pero **NO ES** un requisito de procedibilidad.

En consecuencia, se estima que es incorrecta, --  
antijurídica y contraria a la lógica jurídica el que en es-  
tos delitos puedan sobreseerse los procesos a petición del  
Ministerio Público, por haber mediado perdón de las autori-  
dades fiscales, porque se concluye, estos **NO SON DELITOS --**  
**DE QUERRELLA, SINO PERSEGUIBLES DE OFICIO**, y por lo tanto el  
perdón no debería producir ningún efecto legal.

El artículo 92, se encuentra redactado en forma  
tan antijurídica, que conduce contra toda opinión a consi-  
derar que el Ministerio Público no puede iniciar la averi-  
guación previa, si previamente el Fisco no presenta la que-  
rella, la declaratoria de perjuicio, la declaratoria, equi-  
parando legalmente éstas dos últimas, a la querrella, situa-  
ción que es ilógica y antijurídica, como ya quedó demostra-  
do. Inclusive, en la práctica se da una situación distinta  
a la mencionada en el precepto fiscal de referencia y que -  
es la de que el Ministerio Público recibe la denuncia; ini-  
cia y a veces hasta concluye la averiguación previa; ----  
luego solicita a la autoridad fiscal la declaratoria de ---  
perjuicio para poder consignar los hechos ante la autoridad

judicial competente. Este procedimiento parece correcto y está acorde con lo que al efecto dispone el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales.

La denuncia.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, con respecto a la denuncia expresa textualmente lo siguiente: " Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I...II...III...En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

La defectuosa redacción de este precepto puede conducir inclusive a la conclusión de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podría tener el monopolio de la denuncia, en los delitos a los que el Código Fiscal de la Federación si considera perseguibles de oficio, situación que a todas luces sería además de inmoral, abiertamente antijurídica. Por lo tanto se piensa que evidentemente en los delitos de encubrimiento y de alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, marcas oficiales y máquinas registradoras de las oficinas fiscales, previstos por los

## TESIS UNAM

artículos 96 y 113 del Código Fiscal de la Federación, bastará la denuncia de cualquier interesado para iniciar la actividad investigadora del Ministerio Público, y por consecuencia, el ejercicio de la acción penal.

### El sobreseimiento de los procesos penales.

El párrafo tercero del artículo 92 del ahora -- analizado Código Fiscal de la Federación señala literalmente que: " Los procesos por los delitos fiscales a que se -- refieren las tres fracciones de este artículo, se sobrese-- erán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito PÚ-- blico, cuando los procesados paguen las contribuciones ori-- ginadas por los hechos imputados, las sanciones y los re-- cargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden -- garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La pe-- tición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones y surtirá efectos -- respecto de las personas a que la misma se refiera ".

La institución del sobreseimiento de los proce-- sos penales, cuando los inculcados cubran o garanticen el -- interés fiscal, contraviene los aspectos fundamentales del



derecho penal que es la aplicación de la pena como forma - de intimidación, de acuerdo con la doctrina clásica, y la readaptación social del delincuente, de acuerdo con la teoría moderna. Parece que ninguno de estos dos objetivos se - persiguen en el Derecho penal fiscal, porque la inmensa mayoría de estos procesos se sobreseen, tan pronto el presunto responsable cubre o garantiza a satisfacción de la Se---taria de Hacienda y Crédito Público, las prestaciones fis---cales y sus accesorios, determinados por el Fisco.

El sobreseimiento de los procesos penales fisca---les presenta los siguientes cuatro aspectos fundamentales - que deben estudiarse:

a).- Requisitos que deben llenarse para que pro---ceda la solicitud de sobreseimiento.

b).- Procedencia del sobreseimiento.

c).- Quién o quienes deben solicitar el sobresei---miento y,

d).- Qué efectos surte el multicitado sobresei---miento del proceso penal ( 11 ).

a).- En relación con los requisitos que debe reu---nir la solicitud de sobreseimiento, se encuentran tres que

se denominan: **medular, cronológico y formal**. El requisito **medular** está apoyado en una condición indispensable que es: Que las contribuciones y sus accesorios legales estén debidamente pagadas o al menos garantizadas a satisfacción del Fisco Federal.

El requisito **cronológico** consiste en que el -- pago o la garantía de las prestaciones fiscales adeudadas -- se haga **ANTES** de la fecha en que el Ministerio Público formule conclusiones, para que haya oportunidad de plantear la petición de sobreseimiento.

El tercer requisito, se refiere, como antes -- se dijo, a la **forma**, que consiste en una petición que debe hacerse al Juez para que se dicte el sobreseimiento, que -- será procedente en los procesos que se sigan por querrela -- necesaria. En tal virtud -- opina, que en un recto sentido jurídico, por los delitos que procede el sobreseimiento por perdón de la parte ofendida, son los de querrela, pero ninguno de los demás, como lo es el contrabando y el apoderamiento de mercancías en recinto fiscal. El precepto del Código insiste también en este aspecto, en considerar a la declaratoria como sinónimo de querrela, y ya se vió que definitivamente no son lo mismo. Por lo cual, los -- delitos antes señalados deberían quedar fuera de la posibi-

--lidad del perdón, mediante la corrección y ajuste lógico del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

b).- En cuanto a la procedencia del sobreseimiento cabe reflexionar si dicha petición es una facultad que - caprichosamente puede o no darse, o bien, si es una actitud que obligatoriamente debe darse y que la discrecionalidad - consiste sólo en que ésta se podrá dar en cualquier tiempo, desde el momento en que se cubrieron las prestaciones fis--cales adeudadas o se garantizaron a satisfacción del Fisco, hasta antes de que el Ministerio Público formule sus con--clusiones. Para Rivera Silva ( 12 ), esta petición de so--breseimiento no puede ser una forma de conducta que capri--chosamente pueda o no ejercitarse, sino que en el precepto legal que la rige, solamente se trató de indicar que llenados los requisitos exigidos por la ley, debe darse la petición de sobreseimiento, si bien no automáticamente, si en - el tiempo que medie entre el pago u otorgamiento de la garantía , y la formulación de conclusiones. Continúa diciendo el autor ahora comentado que interpretar el precepto de manera distinta, entronizaría el principio de libre capri--cho de la autoridad para otorgar o no el perdón, que sería inaceptable en un régimen de derecho.

Se piensa que no le asiste la razón a este tratadista, en lo que respecta a su pretendida interpretación

del precepto que establece la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer la petición de sobreseimiento de los procesos penales, por virtud de que el precepto legal en cuestión es muy claro en su texto y no amerita otra interpretación que no sea la gramatical. En efecto, al señalar la disposición ahora comentada que " La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones ", claramente está expresando que esta petición es optativa, QUE NO ES DE NINGUNA MANERA OBLIGATORIA, es decir, que puede formularse o dejar de hacerse, aun cuando el procesado cubra totalmente las pretensiones económicas de la autoridad fiscal. Lo que acontece en este caso es que al existir una facultad discrecional tan absoluta, sin estar la misma encuadrada dentro de un marco legal, se estará frente a una facultad notoriamente contraria a las garantías de legalidad y seguridad jurídicas establecidas por el artículo 16 Constitucional, ya que es de explorado derecho que no someter una facultad discrecional a un marco de referencia legal, conduce a que en un momento dado la autoridad se coloque frente a un típico caso de desvío de poder, es decir, de franca arbitrariedad, al negar expresa o tácitamente sin motivo, el perdón que tendrá como finalidad que el Ministerio Público a su vez, pueda solicitar el sobreseimiento del proceso.

## TESIS UNAM

Es urgente en consecuencia que esta disposición legal se reforme para expresar que la discrecionalidad consistirá Únicamente en cuanto al momento en que se produzca el sobreseimiento del juicio, para que una vez cubiertas las prestaciones fiscales omitidas deberá, entanto, los delitos fiscales sean de querrela, proceder el perdón de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la petición de sobreseimiento del proceso por parte del Ministerio Público Federal, y en su defecto, al dictarse la sentencia del Juez, deberá proceder la excusa absolutoria correspondiente, que estará apoyada en la satisfacción íntegra de la prestaciones del Fisco.

c).- Quién o quienes deben solicitar el sobreseimiento. La disposición legal que se refiere a ello expresa clara y terminantemente que dichos procesos " se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ". También hay un gran defecto en la redacción del precepto legal de referencia, porque la autoridad fiscal no es parte en el proceso penal, y por lo tanto carece de facultades para pedir directamente dicho sobreseimiento. Cuando el legislador redactó la disposición ahora comentada lo hizo con absoluta ignorancia de lo que al efecto dispone el Código Federal de Procedimientos Penales. En efecto, dicho texto jurídico señala sobre este tema en su artículo

298 que el sobreseimiento procederá, entre otros casos, -- cuando aparezca que la responsabilidad penal está extingui- --  
 --guida. De acuerdo con lo dispuesto a su vez, por el art- --  
 tículo 93 del Código Penal Federal, el perdón del ofendido --  
 extingue la acción penal respecto de los delitos que **sola- --**  
**mente** pueden perseguirse por querrela. Finalmente, el art- --  
 tículo 300 del Código Federal de Procedimientos Penales --  
 indica que el sobreseimiento, en caso de extinción de la --  
 responsabilidad, puede ser dictada por el Juez de oficio o  
**A PETICION DE PARTE.** Es el caso, que el Fisco no es parte  
 en el proceso penal, y por consiguiente, no podría por si  
 mismo solicitar el sobreseimiento del proceso, lo cual de-  
 berá hacerse a través del Ministerio Público. Por consi- --  
 guiente, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación  
 está mal redactado también en este aspecto, y lo que debe-  
 ría expresar es que la Secretaría de Hacienda **PODRA OTORGAR**  
**SU PERDON Y SOLICITAR AL MINISTERIO PUBLICO QUE FORMULE LA**  
**PETICION DE SOBRESEIMIENTO,** a fin de ajustar a derecho esta  
 posibilidad, ya que en la forma en que está redactado el --  
 precepto legal en cuestión, se provoca confusión y falta de  
 congruencia en el proceso penal, al mismo tiempo que indu- --  
 dables contradicciones con lo preceptuado con el Código Fe-  
 deral de Procedimientos Penales.

d).- Qué efectos surte el sobreseimiento del -- proceso penal. Al momento en que el Ministerio Público hace ante el Juez de la causa la petición de sobreseimiento del -- proceso, por haber quedado extinguida la acción penal, el -- Juez deberá dictar el correspondiente sobreseimiento, el -- cual tendrá el efecto de dejar al inculcado en absoluta li- bertad, y dicho sobreseimiento tendrá el valor de una senten- tencia absolutoria con valor de cosa juzgada, en los térmi- nos señalados por los artículos 303 y 304 del Código Federa- ral de Procedimientos Penales. Sobre este aspecto es impor- tante comentar que el multitudinario artículo 92 del Código -- Fiscal de la Federación señala que el sobreseimiento sólo -- " surtirá efectos respecto de las personas a que la misma -- se refiera ". Esto significa que en el caso de delitos com- metidos conjuntamente, o bien cuando por hechos distintos, pero relacionados con un hecho primero, otras personas com- metan un delito distinto, como por ejemplo, el encubrimien- to, el sobreseimiento del proceso por haber mediado el perdón del Fisco, no podrá alcanzarles a todos los sujetos, -- SINO SOLO A AQUELLOS QUE EXPRESAMENTE HUBIERE MENCIONADO el Fisco. Esta posición del legislador del Código Fiscal de la Federación es antijurídica y absurda por las siguientes ra- zones:

Los delitos fiscales constituyen delitos de un -- profundo contenido económico, y por lo tanto, si los adeu-

## TESIS UNAM

dos han quedado plenamente pagados, no se vé razón para - que cuando haya varios responsables por un mismo delito, a unos se les perdone y otros continúen sometidos a proceso. Una actitud de esta naturaleza vendría a romper el Prin- - cipio de igualdad ante la ley.

Se opina que esta actitud del Fisco plasmada en la ley, vio- - la este Principio, y que por lo mismo, el perdón y la per- - tención de sobreseimiento otorgado en favor de alguno de los inculpados, debería comprender a los demás, inclusive al - - encubridor, como lo establece en una buena ortodoxia el - - artículo artículo 93 del Código Penal del Distrito. apli- - cable en materia federal, el que en su parte conducente - - dice: " El perdón sólo beneficia al inculcado en cuyo fa- - vor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado pa- - ra otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus in- - tereses o derechos caso en el cual beneficiará a todos los inculpados y al encubridor "

Es obvio, se opina, que aquí el legislador en - - materia fiscal, con flagrante violación del derecho y la - - justicia, radicalizó extremadamente la facultad del Fisco - - en cuanto al otorgamiento del susodicho perdón.

Documentos que se anexan a la querrela.



## TESIS UNAM

Para la preparación de la querrela, la autoridad administrativa encargada de ello, recibe de las autoridades administradoras de los tributos, los siguientes documentos:

1.- Declaraciones provisionales y definitivas del contribuyente, correspondientes al ejercicio o ejercicios fiscalizados.

2.- Fotorcopias certificadas o documentos originales que fueron tomados de la contabilidad del contribuyente, con los cuales se pretende demostrar en parte, la comisión de la transgresión fiscal y penal.

3.- Actas parciales de visita domiciliaria o levantadas con motivo de una "revisión de escritorio", así como aquellas que contienen informes de terceros, cuando estos informes fueron recabados en el domicilio de los clientes o proveedores del contribuyente, algunas de ellas, generalmente sólo ostentan la firma de los visitantes, pero no del visitado ni de los testigos.

4.- El acta final levantada al contribuyente, sin la firma de él ni de los testigos de la diligencia.

5.- Los denominados "papeles de trabajo", elaborados por los revisores fiscales, y que contienen información emanada de la contabilidad del contribuyente, y que sólo están firmados por dichos revisores, pero no por

## TESIS UNAM

--- el contribuyente ni por los testigos.

6.- Un " Peritaje " elaborado por auditores de la Unidad Administrativa Central de Auditoría y Revisión Fiscal, en el cual se emite opinión sobre las omisiones en que a juicio de la autoridad, incurrió el contribuyente.

7.- Testimonio de la Escritura Constitutiva del contribuyente, cuando éste es una persona jurídica o moral, así como testimonios de las modificaciones que se hubieren dado a dicha escritura, en cuanto se refieran a cambios en el Consejo Directivo u Organos de la administración de la sociedad.

8.- En algunas ocasiones se acompaña también una liquidación que contiene las contribuciones omitidas, los recargos, las sanciones y la actualización de tales créditos fiscales, presuntivamente adeudados por el contribuyente, que surte efectos " sólo para fines penales " -- atento a lo dispuesto por la parte final del artículo 92 -- del Código Fiscal de la Federación. En otras ocasiones esta liquidación se presenta con posterioridad dentro del proceso penal, aunque lo normal es que en los delitos de defraun-

## TESIS UNAM

---dación fiscal se haga esta presentación desde el momento mismo en que se hace entrega de la querrela al Ministerio Público, y en el caso de contrabando lo usual es que dicha presentación se haga con posterioridad.

En torno a esta serie de documentos que se utilizan para preparar la querrela, y que se acompañan a ella para pretender demostrarle al Ministerio Público el perjuicio fiscal, se pueden hacer los siguientes comentarios:

En lo tocante a los puntos 3 y 4 antes mencionados y que se refieren a la última acta parcial y al acta de visita final, documentos que no ostentan las firmas del sujeto visitado ni de los testigos de la diligencia, se opina que por la carencia de las firmas antes señaladas, dichos documentos no son idóneos para demostrar la procedencia de la omisión fiscal que sirve de apoyo a la querrela, por adolecer de los requisitos formales de las firmas antes referidas.

El artículo 16 Constitucional señala que las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido entre otras, con las obligaciones fiscales, pero que dichas visitas se sujetarán a LAS LEYES RESPECTIVAS y a las formalida-

--ndes presecritas para los cateos. En materia de cateos, --  
 el propio precepto constitucional señala los requisitos --  
 formales que necesariamente deberán reunirse, y en relación  
 con este tema expresa que al término de la diligencia se --  
 deberá levantar un acta circunstanciada, en presencia de --  
 dos testigos propuestos por el ocupante del lugar y en su --  
 ausencia o negativa, por la autoridad que practique la di--  
 ligencia. En complemento a este requerimiento constitucio--  
 nal, la LA LEY RELATIVA a que hace mención el artículo 16  
 de la Carta Magna, es precisamente el Código Fiscal de la --  
 Federación, el cual señala en la fracción I del artículo --  
 46 que de toda visita en el domicilio fiscal del contribu--  
 yente, se levantará una acta en la que se hará constar en --  
 forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubie--  
 ren conocido por los visitantes. La fracción IV del pro--  
 pio precepto legal indica por su parte, que cuando durante  
 el desarrollo de una diligencia de comprobación de obligac--  
 ciones, las autoridades tengan conocimiento de hechos u --  
 omisiones que puedan considerarse como incumplimiento de --  
 las disposiciones fiscales, deberán consignarlas en forma --  
 circunstanciada en una acta parcial, haciéndose mención exp--  
 ressa de tales circunstancias. La fracción VI del propio --  
 artículo 46 del Código Fiscal dispone que dentro de un pla--  
 zo no menor de quince días después de que se levantó la úl-

---tima acta parcial, se levantará el acta final, la cual -  
 será firmada por el visitado y los testigos. Es el caso que  
 la última acta parcial así como, el acta final levantada, -  
 - que se acompañan a la querrela como documentos básicos --  
 de la omisión de contribuciones, no están firmadas por el -  
 sujeto visitado ni por los testigos, sino sólo por los vi--  
 sitadores. En consecuencia estos documentos carecen de los  
 requisitos formales indispensables exigidos tanto por el --  
 artículo 16 Constitucional, como por las fracciones IV y VI  
 del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Con es-  
 ta actitud del Fisco, queda el contribuyente en notorio y -  
 manifiesto estado de indefensión, quién no puede argumentar  
 nada de lo que a su derecho convenga, sino hasta el proceso  
 penal, en el cual está ya en condiciones desventajosas. --  
 pues generalmente se encuentra privado de su libertad.

Si esas actas carecen de importantes requisitos  
 formales, como son la firma del visitado y de los testigos  
 de la diligencia, esos documentos **NO DEBERIAN PRODUCIR NIN-**  
**GUNA CONSECUENCIA LEGAL.** Lejos de esto, tanto el Ministerio  
 Público como la autoridad judicial ante la cual se ventila  
 el proceso legal, le dan pleno valor probatorio a esas ac--  
 tas y las toman como base para la configuración del cuerpo  
 del delito, situación, que se expresa, es contraria a lo -

TESIS UNAM

que al efecto dispone el artículo 16 Constitucional y la Ley relativa, o sea, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones I, IV y VI.

Como apoyo de las anteriores consideraciones, puede citarse el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

" ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS DE VALIDEZ DE LAS.- Conforme al artículo 16 de la Constitución Federal, toda acta que se levante en un una visita domiciliaria, aun para efectos fiscales, debe serlo en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; y cuando -- dichas actas carecen del requisito constitucional referido, y la parte a quien perjudican no se conforma con ellas, falta en las mismas la -- demostración de ser documentos públicos, ya -- que, para tal efecto, exige el artículo 129 -- del Código Federal de Procedimientos Civiles -- la existencia regular de firmas y de otros signos que prevengan las leyes "

Amparo en revisión 8160/55.- Darío Graña Antón. 15 de marzo de 1967.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente Jorge Iñárritu.

Precedente:

Volumen LXI, Tercera Parte. Pág. 122

Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época.

Volumen CXVII, Tercera Parte. Marzo de 1967. Segunda Sala. pag. 11

En efecto, el acta final, y eventualmente el acta parcial citadas, a que se refieren las fracciones IV y VI

del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que se --  
presentan adjuntas a la querrela, carecen de las firmas del  
visitado y de los testigos, y por lo tanto, no pueden tener  
el carácter de documentos públicos en los términos exigidos  
por el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos --  
Civiles, ya que **CARECEN DE LAS FIRMAS** que prevén al efecto  
las leyes, en este caso se repite, esta exigencia, está pre-  
vista por las fracciones IV y VI del artículo 46 del preci-  
tado Código Tributario.

Sirven también de apoyo para la preparación y --  
presentación de la querrela una serie de documentos denomi-  
nados " **Papeles de trabajo** ", que son elaborados por el --  
personal que lleva a cabo la diligencia de comprobación de  
obligaciones fiscales. La información que se contiene en --  
dichos documentos es tomada generalmente de la contabilidad  
del contribuyente y se utiliza dicha información para admi-  
nricular los hechos asentados en las actas. La autorización  
legal para elaborar esos " **Papeles de trabajo** " está con-  
tenida en la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal  
de la Federación que a la letra dice: **De toda visita en el**  
**domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará cons-**  
**tar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que --**

## TESIS UNAM

se hubieren conocido por los visitantes. Asimismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documentos por separado. Los hechos u omisiones hacen prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado".

En la parte subrayada y que textualmente dice -- " ... o en documentos por separado ", se encuentra el fundamento legal para elaborar los llamados " Papeles de trabajo ", los cuales para que puedan ser considerados como parte integrante del acta, será **ESTRICTAMENTE INDISPENSABLE** que estén firmados dichos " papeles ", por los visitantes, por el sujeto visitado y por los testigos, ya que en caso contrario, no podrán dichos documentos producir ninguna consecuencia legal; y si se tratara de hacerlos producir efectos legales, se estaría actuando contra texto expreso del artículo 16 Constitucional, y contra lo dispuesto por las fracciones I y IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, colocándose al gobernado en un notorio estado de indefensión.

Sobre este aspecto tan importante el Tribunal Fiscal de la Federación tiene emitida la siguiente Tesis -- Jurisprudencial



## TESIS UNAM

" ACTAS DE VISITA.- PAPELES DE TRABAJO ADJUN--  
TOS A ELLAS.- Los papeles de trabajo anexos a  
una acta de visita, serán parte de ésta si de  
ellos se entregó copia al causante y están ---  
firmados por las personas que, practicaron la  
diligencia, por lo que los hechos asentados en  
dichos papeles poseen el mismo valor legal que  
los que se hacen constar en el acta, ya que --  
acta y papeles integran una sola actuación ju-  
rídica "

Tesis de jurisprudencia No. 72 sustentada por  
la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Fe-  
deración, al resolver las revisiones 302/77, -  
1008/77 y 1059/78.

En esta virtud, las consideraciones de carácter  
constitucional y legal que se hicieron para las actas que -  
carecen de firma del vigilado y de los testigos, son váli--  
das para los " Papeles de trabajo ". los cuales deben estar  
sometidos para su validez, a los mismos requisitos legales  
de las actas, de las cuales, por disposición de la fracción  
I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación antes  
transcrito, forma parte integrante. Por lo tanto, no es vá-  
lido ni constitucional, ni legalmente que como ahora aconte-  
ce, estos documentos sirvan de prueba para configurar el --  
cuerpo del delito fiscal.

También sirve de fundamento a la querrela, como  
antes se dijo, un " peritaje " contable, elaborado por ---  
auditores adscritos a la propia Secretaría de Hacienda y --  
Crédito Público. Invariablemente este peritaje resulta part-

## TESIS UNAM

---cial. y no hace un análisis objetivo y completo de la --  
situación, sino que se concreta a reproducir los hechos --  
asentados en las actas y a buscar el apoyo legal que -----  
" prueba " las omisiones. Esta posición vulnera flagrante-  
mente el espíritu de la prueba pericial, que al decir de --  
García Ramírez, el perito es un tercero, dotado de ciertos  
conocimientos especiales que, a requerimiento del juzgador  
o por petición de una de las partes, se ponen en juego para  
fines procesales. La actividad del perito, continúa dicen-  
do García Ramírez, se consolida en el dictamen, el cual ---  
siempre tiene la condición de un juicio, si bien de carác--  
ter invariablemente técnico, jamás empirico o de culpabili-  
dad ( 14 ).

En consecuencia, si aquí el peritaje contable no  
lo realizan terceros ajenos a la autoridad querellante, --  
sino Servidores Públicos de ella, lógico resulta concluir -  
que dicho juicio de opinión no es objetivo e imparcial, --  
ocasionándose con ello un grave daño al gobernado, al cual  
se le priva de su libertad con flagrante violación de los -  
principios de legalidad y seguridad jurídica previstos por  
los artículos 14 y 16 constitucionales.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo  
284 del Código Federal de Procedimientos Penales, la inspec-

## TESIS UNAM

ción así como el resultado de los cateos, harán prueba -  
na, cuando se practiquen con los requisitos legales. Por  
su parte, el artículo 285 de dicho ordenamiento dispone  
que todos los demás medios de prueba, y el dictamen per-  
ricial desde luego, salvo la confesión, en los términos  
del artículo 279 del propio texto legal, constituyen me-  
ros indicios. En este mismo orden de ideas, el artículo  
288 del multicitado Código señala que los tribunales --  
apreciarán los dictámenes periciales, aún los de los per-  
ritos científicos, " según las circunstancias del caso ".

Juán José González Bustamante ( 15 ) en torno -  
al dictamen pericial expresa, que los tribunales deben --  
disfrutar de amplia libertad para aceptar o rechazar el -  
juicio emitido por los peritos y que por lo tanto, no ---  
están obligados a ceñirse a sus opiniones.

Por su parte, Guillermo Colín Sánchez ( 16 ), -  
dice que el dictamen pericial, al cual se le denomina ---  
" la peritación ", no es un medio de prueba en un orden -  
estricto. Comenta este autor que el dictamen pericial es  
una operación o procedimiento utilizado frecuentemente, -  
para complementar algunos medios de prueba.

En virtud de todo lo anterior, el dictamen per-  
ricial que se formula antes de la presentación de la que---

rella, no puede tener ninguna validez legal; el que se elabora durante la averiguación previa, presenta numerosos -- defectos, tanto técnicos como de credibilidad, y por consecuencia, resulta discutible que pudieran estos dictámenes servir siquiera de indicio suficiente para que con -- apoyo en él, se pudieran consignar penalmente a una persona ante la autoridad judicial.

Llevar a cabo una consignación penal en tales -- términos, es decir, con meros y discutibles indicios, como se hace en el caso de los muchos supuestos delitos de defraudación fiscal, significa conculcar abiertamente las -- garantías de legalidad y seguridad jurídicas protegidas -- por el párrafo segundo del artículo 16 y por el artículo -- 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, preceptos que en esta materia guardan entre sí, estrecha correlación.

Para la formulación de la querrela, la autoridad administradora de los impuestos, adjunta a la autoridad -- administrativa encargada de elaborar el documento que contiene dicha querrela, Testimonios Notariales, tanto de la Escritura Constitutiva, como de las que contengan modificaciones a ella, en relación con el cuerpo de Dirección o Administración de la empresa, si ésta es persona moral. En el

## TESIS UNAM

documento que elabora la autoridad querellante, se mencionan como presuntos responsables del ilícito fiscal a las personas integrantes de dicho cuerpo directivo o administrativo de la empresa, pero **NUNCA** se comprueban los hechos imputados a estas personas, ni se delimitan las responsabilidades de cada una de ellas, con pruebas concretas e individualizadas, a fin de poder comprobar el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad de cada uno de ellos; por el contrario, realizando tanto la autoridad querellante como el Ministerio Público, un acto de magia, a todas luces inconstitucional, violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídica otorgados por el artículo 16 constitucional, se les considera a todas estas personas físicas, responsables conjuntas de los ilícitos, sin razonar en lo mas mínimo porqué, y mucho menos probar la presunta responsabilidad de cada una de estas personas. En el cuerpo de la querrela la autoridad se concreta a expresar que si estas personas tienen en la empresa el carácter respectivo de Presidente del Consejo Directivo, Director General, Administrador General, Tesorero, Director de Finanzas, o hasta Secretario del Consejo de Administración, por consecuencia lógica " **DEBIERON** " estar enterados del ilícito fiscal cometido, y por lo tanto, **RESULTAN RESPONSABLES DEL DELITO**

**FISCAL IMPUTADO A LA PERSONA MORAL.**

Esta actitud de la querellante es aceptada sin mayores comentarios por el Ministerio Público, quien, como se ha venido mencionando, no efectúa ninguna averiguación previa y se concreta simplemente a ser una Oficialía de Partes y trasmite estos mismos hechos y actitudes a la autoridad judicial, solicitando orden de aprehensión o consignación penal en su caso, de los directivos de la persona moral que ilegalmente hubieran sido citados en la querrela violándose con esto en forma flagrante las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14, 16 y 21 Constitucionales.

Finalmente, la autoridad querellante recibe de la administradora de los tributos, un documento que contiene una " liquidación para efectos penales ", de la cual se pueden hacer los siguientes comentarios:

La parte final del artículo 92 del tantas veces citado Código Fiscal de la Federación expresa textualmente que: " En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo sutirá efectos en el procedimiento penal ".

De la lectura de este precepto se desprenden importantes reflexiones, como son las siguientes:

a) - Esta disposición legal faculta al Fisco Federal para presentar el documento en el que se haga la cuantificación del daño o del perjuicio desde el momento de presentación de la querrela o la declaratoria de perjuicio, o bien durante el desarrollo del proceso, pero hasta ANTES de que el Ministerio Público formule conclusiones. Esta situación de indudable privilegio que se le otorga al Fisco en los delitos fiscales que se consideran de carácter pro-

## TESIS UNAM

fundamente económico, presenta el siguiente problema: Constituye una garantía constitucional, la posibilidad de que de conformidad con lo dispuesto por la fracción I del artículo 20 de la Carta Magna, el acusado pueda solicitar al Juez, ser puesto en inmediata libertad bajo caución, --- beneficio que sólo es procedente cuando el delito que se le impute merezca ser sancionado con pena cuyo término medio --- aritmético no sea mayor de cinco años de prisión. Es el --- caso de que en los delitos fiscales de evasión de contribuciones ( contrabando y delitos a él asimilables, así como --- el de defraudación fiscal, ) la pena privativa de libertad está sostenida en su graduación en el monto de lo evadido. En esta virtud, si como está asentado en el precepto fiscal que ahora se analiza, el Fisco puede cuantificar el monto --- de lo evadido en cualquier tiempo, hasta antes de que el --- Ministerio Público formule conclusiones, esto puede sin --- duda dificultar la aceptación del Juez para otorgar la li--- bertad condicional, por considerarse en un momento dado que el monto de lo evadido puede ser de una proporción tal, que no le otorgue al acusado el derecho a la libertad caucio--- nal, y el Juez, sin un fundamento real, pueda negarse a --- otorgar dicha libertad. Esto no acontece afortunadamente en la práctica, pues el Fisco invariablemente hace la cuanti--- ficación del daño o perjuicio fiscal al presentar la quere--- lla o declaratoria de perjuicio, porque el Ministerio Pú---



blico así lo exige para poder consignar. En consecuencia, - el precepto ahora comentado, no tiene aplicación, y por --- consiguiente, debiera suprimirse por su carácter marca-da--- mente antijurídico.

b) - La disposición ahora comentada expresa que el documento mediante el cual se hace la cuantificación del daño o el perjuicio fiscal, sólo podrá surtir efectos en el procedimiento penal. Esta situación es a todas luces anti--- jurídica, por virtud de que la determinación y liquidación de las prestaciones tributarias supuestamente omitidas **ES UNA RESOLUCION** emitida por las autoridades fiscales com--- petentes, debiera surtir **TODOS** los efectos legales y ser valedera erga omnes. Sin embargo, tal situación no acontece así, porque la autoridad fiscal está sabedora de que si la resolución fiscal emitida en el negocio penal, fuera comba--- tida por el afectado en la vía del contencioso-administra--- tivo, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, impugnando su validez, esta determinación y cuantificación del supues--- to " **daño fiscal** ", podría quedar destruida. Esta actitud es ostensiblemente violatoria de las garantías de legali--- dad y seguridad jurídica que otorgan los artículos 14 y 16 constitucionales, pues privan al gobernado de la oportuni--- dad de intentar todos los medios de defensa legal que las --- leyes le otorgan.

Esta actitud del legislador está enfocada fundamentalmente a " defender " sus querellas por delitos de defraudación fiscal, a fin de que no le acontezca lo que sucede en muchos supuestos delitos de contrabando, en los que se lleva a cabo un procedimiento administrativo llamado de investigación y audiencia, el cual concluye con una resolución que frecuentemente finca créditos fiscales por las supuestas contribuciones omitidas y sus accesorios, resolución que es impugnada en el Tribunal Fiscal de la Federación, y que eventualmente ha sido ganado el juicio por el afectado, llevando esto al proceso penal y orillando desde luego a los Jueces a dictar el sobreseimiento del proceso o a dictar sentencia absolutoria por no existir el perjuicio fiscal pretendido por el Fisco.

Esto debiera hacerse en todo supuesto acto de defraudación tributaria que se sigue por el lado penal, debiera dársele al contribuyente, como sucede en la materia aduanera, la oportunidad **CONSTITUCIONAL** de impugnar simultáneamente por la vía fiscal, la pretensión económica del Fisco. Esto motivaría que muchas de las querellas por supuesta defraudación fiscal quedarán en la nada jurídica, o cuando menos se reducirán a proporciones reales y comprobadas, y no como acontece a la fecha, en que el Fisco, realiza actos de cobro inusitados bajo la presión a que se somete

el deudor a quien se le priva de su libertad hasta que no cubre lo que el Fisco pretende como reparación del daño o perjuicio fiscal.

En materia de contrabando la H. Suprema Corte - de Justicia de la Nación ha manifestado reiteradamente que el procedimiento administrativo que declara la existencia de contrabando, es la base del procedimiento penal y que - " sin dicha secuela administrativa se carece de uno de los elementos o características de la figura delictiva, de manera que en ausencia de dicha declaración administrativa de contrabando recaída en el procedimiento aduanero, o de su nulificación firme por resolución administrativa o jurisdiccional, ES INDEBIDO INSTAURAR EL PROCEDIMIENTO PENAL ".

Este criterio se encuentra asentado en las sentencias dictadas en los Tercos numeros 498/52 "B". Carmen - Erdman Vda. de Iachville, abril 20 de 1954; 308/54 Eugenia Ruiz de Raccón y María Plaza Benítez, junio 24 de 1954; - 1254/54, Manuel Zapata Contreras y Octavio Salinas Resendez agosto 13 de 1954; 72/60 de 21 de abril de 1960, Pablo Pérez Nuñez ( 12 ).

De lo anterior se concluye que el legislador cometió una flagrante violación a lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 20 de la Constitución Política, pues puede llegar hasta impedir que el Juez que conoce del proceso y

## TESIS UNAM

haya dictado la formal prisión, otorgue la libertad provisional al procesado, al no conocer el monto de las prestaciones fiscales evadidas al dictar el auto de formal prisión. Por demás está señalar que esta situación no acontece en la práctica, pues los Jueces federales, sabedores de la responsabilidad en que pudieran incurrir, de no otorgar la libertad provisional a una persona que lo solicite y tenga constitucionalmente el derecho a ella, se preocupan desde el momento en que se dicta el auto de radicación, de exigir a las autoridades fiscales el dato relacionado con la cuantificación del perjuicio fiscal. En consecuencia, en la forma en que está redactado el penúltimo párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, como va antes se expresó, no se aplica en la práctica y por lo tanto, debería reformarse, para exigir a la autoridad esta cuantificación dentro del periodo que va del inicio de la averiguación previa al auto de formal prisión.

En síntesis, la existencia de ciertas conductas ilícitas de los contribuyentes, deudores solidarios y terceros, deben efectivamente ser tipificados como delitos, por virtud de que esas conductas, cuando ofenden gravemente a la sociedad, rebasan el ámbito del Derecho fiscal sancionador para caer en el ámbito penal. Los delitos fiscales

y las penas aplicables deben estar contenidos en una ley expresamente aplicable al caso ( Nulla poena sine lege ), y deben cuidarse celosamente el respeto a las garantías constitucionales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, por virtud de la existencia del régimen de derecho en que vive nuestra sociedad.

Este régimen o estado de derecho adquiere mayor relevancia en el ámbito penal, debido a que en él está de por medio la libertad corporal de la persona.

El afán recaudatorio del Fisco, nunca deberá llegar al grado de utilizar los delitos fiscales con criterio político o económico, desentendiéndose del respeto a las garantías individuales del gobernado. Las conductas penalmente punibles, deben ser aquellas que como antes se expresó, ofendan gravemente a la sociedad, y no considerarse por ejemplo, el simple incumplimiento a los deberes formales, como la falta de un aviso o una declaración, como un hecho que amerite un proceso penal y una privación de la libertad.

Es evidente que los delitos fiscales no deberían ser delitos perseguibles por querrela, ya que en la comisión de estos ilícitos, la afectada es la sociedad. El Fisco es solo el recaudador y administrador de los tributos, pero no el directamente dañado por la conducta ili-

## TESIS UNAM

--cita. Por lo tanto, deberían abolirse la querrela, la declaratoria de perjuicio y la declaratoria como instrumentos de actuación indispensable para el inicio de la acción investigadora o propiamente procesal, para que quede la denuncia como única forma de inicio de la acción penal. Con ello se evitaría la desigualdad jurídica y las posibles formas de corrupción administrativa que actualmente se dan.

El perdón de la autoridad fiscal en los procesos penales fiscales, debe regularse legalmente de mejor manera, en tal forma de transformar esta facultad casi arbitraria del Fisco, en una facultad discrecional, regulada por un marco legal. En la actualidad la Secretaría de Hacienda y Crédito Público goza de una perjudicial "libertad" para otorgar el perdón o dejar de hacerlo. Si los delitos fiscales se transformaran como deberían de ser, en delitos perseguibles de oficio, ya no operaría el perdón, pero por el contrario, si la situación permaneciera como está, el perdón debería operar sólo en los delitos de querrela, y además cuando el procesado cubriera las pretensiones del Fisco, este perdón debería necesariamente producirse, y el plazo máximo para otorgarlo, sería hasta antes del cierre de la instrucción.

En caso contrario, facultar al Juez, al momento de dictar la sentencia, a utilizar el razonamiento del pago de las prestaciones fiscales omitidas, como excusa absolutoria y con ello a otorgar la libertad del inculpa-

do.

La fase preparatoria de la querrela está conformada con procedimientos viciados; se integra con documentos que carecen de validez legal y se le niega en lo general al gobernado, la oportunidad de hacer valer los medios de defensa legal que en la vía administrativa establecen las leyes. Igualmente, en la averiguación previa no se le da oportunidad de exponer lo que a su derecho conviniere, provocándole con todo ello, un notorio estado de indefensión y una violación flagrante a las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas señaladas por los artículos 14, 16 y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## TESIS UNAM

### NOTAS AL CAPITULO CUARTO.

- 1.- Es atributo fundamental de una política fiscal eficaz y adecuada, dice Abdón Hernández Esparza procurar, no sólo la creación de nuevas fuentes de impuestos, sino también cuidar los ya existentes, para que dentro de un marco de justicia se logre un alto grado de cumplimiento

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos - de la Federación, de los Estados Federados y de los Municipios en donde residan " de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ", esto significa que el Estado, que el poder público deberá ajustar su legislación no sólo a los presupuestos de proporcionalidad y equidad, sino que simultáneamente deberá procurar que dicha legislación sea efectiva, es decir, que los contribuyentes cumplan fiel y oportunamente con sus obligaciones fiscales. Lo anterior solo se logra creando dentro de las leyes las medidas y los instrumentos que en



## TESIS UNAM

forma coercible impongan el cumplimiento de -- las obligaciones tributarias, así como la -- inserción de las medidas legales para castigar a los infractores.

Continúa expresando con una gran certeza Hernández Esparza, que dada la naturaleza humana, el contribuyente nunca dejará de tratar de evadir sus obligaciones. Ante esa actitud el Estado tiene dos opciones que puede -- ejercer ya de manera alternativa, sucesiva o -- simultáneamente: la sanción meramente administrativa y la pena privativa de libertad, cuando la gravedad de la conducta requiera una actitud más enérgica de parte de la autoridad. Así es como surgen las conductas típicas y penalmente sancionables. Con la creación de -- ellas se procura salvaguardar el derecho que -- tiene la Hacienda Pública a la prescripción de los tributos impuestos a través de las leyes fiscales, contrarrestando las conductas -- antisociales de los infractores. La norma penal cumple así su cometido al garantizar la -- validez del orden jurídico existente.

## TESIS UNAM

Hernández Esparza, Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal.- Ediciones Botas.- México, 1962  
Págs. 8 y 9.

18.- Lomeli Cerezo, Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa.- México, 1979, p. 21

19.- La conducta ilegal de los contribuyentes, comúnmente conocida con el nombre de " fraude a la ley ", al decir de Maurice Lauré, preocupan grandemente a la hacienda pública, a tal grado que éste es uno de los temas mas candentes de la fiscalidad. La palabra " fraude ", dice el autor ahora comentado, se emplea corrientemente para designar la serie de maniobras que los contribuyentes realizan para lograr no pagar los tributos o al menos, aminorar las cantidades que deben satisfacer. No obstante, se debe distinguir entre el simple error y lo que comunmente se conoce con el nombre de evasión, que consiste en el empleo voluntario de medios que no fueron previstos por los textos y finalmente, el fraude propiamente dicho, que se caracteriza por una falsa presenta-

--ción de la verdad con el fin de escapar al pago del tributo

Lauré, Maurice.- Tratado de Política Fiscal.- Editorial de Derecho Financiero.- Madrid, España, --- 1960, Págs. 412 y 413

Sobre este mismo tema de la defraudación, Jaime Ruiz de Santiago comenta que el tratamiento del fraude fiscal que es calificado como un " azote social ", es un tema que suscita fuertes discusiones, pero que puede entenderse en dos sentidos diversos:

a) - En el lenguaje diario y cotidiano, fraude fiscal es cualquier evasión de un tributo que debiera cubrirse por la persona que legalmente se encuentre obligada a ello. Dice Ruiz de Santiago que este concepto supone una noción que ya ha sido superada, pero que sin embargo no es raro que aún se mencione por la propia autoridad fiscal: es " fraude " o " evasión " fiscal cualquier ventaja que el contribuyente realiza a su favor. Este concepto es erróneo. No se puede estar frente al " fraude " o aun ante una simple evasión fiscal, cuando un contribuyente aprovecha los beneficios que le otorga una ley.

## TESIS UNAM

Es importante sobre este aspecto precisar que aún en aquellos casos conocer todas las ventajas que una ley fiscal otorga al contribuyente para que éste pague menor impuesto, no podrá ser nunca considerada como evasión y menos aún como defraudación.

b).- En este segundo aspecto se concibe a la evasión fiscal como la sustracción de cualquier contribución que debiera satisfacerse estando la persona legalmente obligada a ello, o peor aún, cuando se burla la obligación realizando maniobras tendientes a defraudar a la hacienda pública con el pago de esas prestaciones.

Ruiz de Santiago, Jaime. - Ensayo de Deontología Fiscal. - Trabajo publicado dentro de la obra titulada: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México. - Edición del Tribunal Fiscal de la Federación. - Tomo I, Fágs. - 185 y siguientes.

1D.- El problema relacionado con la constitucionalidad de las disposiciones fiscales, es como en toda la

materia jurídica, una cuestión de vital importancia, si partimos de la base de que se vive dentro de un régimen de derecho, en el cual las garantías de legalidad y de seguridad jurídica deben observarse meticulosamente. Sobre este aspecto Francisco Lerdo de Tejada comenta que la materia tributaria, paulatinamente se aleja de los principios generales del derecho y de la legalidad. Concluye este autor expresando que si se desea un verdadero régimen jurídico será menester pugnar porque los cuerpos de la Administración Pública tengan de manera expresa señaladas sus atribuciones y funciones en leyes generales expedidas por el Congreso, a fin de que cada uno de los organismos administrativos actúen dentro de los límites de su competencia y en ejercicio de sus facultades legales.

Lerdo de Tejada, Francisco.- La Ley de la Selva en Materia Tributaria.- Estudio publicado dentro de la obra titulada: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México.- Edición del Tribunal Fiscal de la Federación.- México, 1982. Tomo I, Págs. 537 y sigs.

2.-García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Derecho Fiscal Penal.- Cárdenas Editor, México, 1982, p. 98.

3.-García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Especiales Federales.- Editorial Trillas.- México, 1988, ps. 39 y 40.

38.- En relación con las garantías de seguridad jurídica Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez comentan que los gobernantes, en sus relaciones con los gobernados y como representantes del Estado, realizan numerosos actos que en muchas ocasiones afectan la esfera jurídica de dichos gobernados.

Dentro de un régimen de derecho la afectación de la esfera de acción de los gobernados, debe obedecer a determinados principios previos, es decir, la autoridad está obligada a llenar ciertos requisitos de fondo y de procedimiento, los cuales si no son observados, trae como consecuencia que la actuación de la autoridad no sea válida. El conjunto de modalidades jurídicas a que debe sujetarse el acto de autoridad para que sea susceptible de producir efectos en el ámbito jurídico del goberna-

--do, es lo que en conjunto constituyen las garantías de seguridad jurídica.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge.- Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Trillas.- México, 1988, página 239.

3C.- Los delitos que lesionan bienes jurídicamente protegidos, cuya administración, está a cargo de las diversas Secretarías de Estado, dice García Domínguez, sólo se persiguen por lo general, por querrela de la autoridad administrativa legalmente facultada para interponerla. Considera esta autor que establecer que estos delitos sean de querrela, constituye un grave error técnico, porque dicha querrela sólo puede ser obra de quien resultare ofendido directamente con la comisión del delito. En el caso de las querrelas presentadas por una Secretaría de Estado por un delito especial cometido, los bienes jurídicos lesionados pertenecen a la Nación y no a un particular y sólo están al cuidado de la dependencia gubernamental, por ende, no debe ser facultad exclusiva de ella dar al Ministerio Público la noticia del ilícito cometido.

TESIS UNAM

- García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Especiales Federales.- Editorial Trillas.- México, 1988  
Páginas 38 y 39.
- 4.- Fernández y Cuevas, José Mauricio.-Derecho Constitucional Tributario.- Dofiscal Editores.- México 1983, -  
página 31.
- 4B.- García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Especiales Federales.- Página 42
- 5.- Martínez Izquierdo, Severino.- El Delito Fiscal.- Ediciones Rialp, Madrid, España, 1989, página 79.
- 5B.- En el Derecho español existen grandes avances en el ámbito penal fiscal. El primero de ellos, es el de que los delitos fiscales están incorporados al Código Penal, sustrayéndolos de la legislación fiscal, para una mejor delimitación de los ámbitos -- tanto administrativo como propiamente penal. Además, y en esto se utilizará el estudio jurídico de Joan Francesc Ponti Clemente, efectuado en torno a la importante reforma legal española de 1985, -- se tiene:



## TESIS UNAM

Las mas grandes lineas de la reforma legal de 1985 en materia penal fiscal son las siguientes:

1) - No hay necesidad de agotar en la via administrativa para proceder penalmente, por el contrario, la regla es que si los indicios de delito se conocen antes de que exista el acto administrativo, éste ya no llegará a producirse hasta que se sustancie la cuestión en sede penal.

2) - Se suprimió la doble sanción: la penal y la administrativa, apoyándose en el principio de " Non bis in idem ".

3) - Reconducción de los delitos contra la Hacienda Pública al régimen procesal general, pudiéndose por lo tanto, iniciar el proceso por denuncia o querrela, o bien, por conocimiento del juez sobre los hechos, ya sea por el mismo o por notificación de la Hacienda Pública y,

4) - Supresión de trato privilegiado otorgado a los delitos contra la Hacienda Pública, cuyo enjuiciamiento pasa a depender enteramente de los tribunales de justicia, sin necesidad de un previo " filtro " ad-

TESIS UNAM

--ministrativo.

Hay ya una considerable ventaja del derecho penal fiscal español sobre nuestro derecho penal -- fiscal nacional, sin duda alguna.

Ponti Clemente, Joan Francesc.- La Supresión de la -- Prejudicialidad en el Proceso Penal Tributario.- Estudio Publicado en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.- Editorial de Derecho Finan-- ciero.- Madrid, España.- Vol. XXXVII/191, Septiembre -Octubre de 1987, Págs. 1237 y siguientes.

- 6.- Angel Martínez Pineda.- Estructura y Valoración de la acción penal.- Editorial Azteca.- México, 1968, página 61
- 7.- Rogelio Martínez Vera.- Nociones de Derecho Admi-- nistrativo.- Editorial Banca y Comercio.- México, 1983, p. 140.
- 7B.- Por procedimiento debe entenderse, dice Manuel -- Rivera Silva, " el conjunto de actividades reglar-- mentadas por preceptos previamente establecidos, que tienen por objeto determinar qué hechos pue--

--den ser calificados como delito para en su caso, aplicar la sanción correspondiente " continúa expresando el autor ahora citado, que estas actividades se realizan por o ante el Ministerio Público en primer término y en segundo lugar, ante o -- por los órganos jurisdiccionales. El primer grupo de actividades que se llevan a cabo ante el llamado representante social, constituyen los aspectos iniciadores del procedimiento, y son aquellas condiciones sin las cuales le resulta imposible al -- Ministerio Público actuar legalmente. Los elementos que necesariamente deben estar presentes para que se pueda iniciar el procedimiento, son denominados precisamente dice Rivera Silva, " Requisitos de procedibilidad ". estableciéndose como tales la denuncia y la querrela. La querrela es un requisito de procedibilidad, en tanto que separando este elemento de la idea de que el delito ofende a la sociedad en forma directa, y si en cambio el daño lo sufre fundamentalmente una persona en particular, por cuya razón, la formulación de la querrela está sujeta a la potestad del ofendido.

Rivera Silva, Manuel - Derecho Penal Fiscal - Editorial Porrúa - México, 1984, páginas 9 y sigs.

- 8.- Rivera Silva, Manuel.- Derecho Penal Fiscal.- Editorial Porrúa.- México, 1984. página 13.
- 9.- Rivera Silva, Manuel.- Op. cit. página 14
- 10.- Rivera Silva, Manuel.- Op. cit. páginas 9 y --  
siguientes.
- 11 - Rivera Silva, Manuel.- Op.cit. páginas 19 y  
siguientes.
- 12.- Rivera Silva, Manuel.- Op. cit. página 20.
- 13 - García Ramírez, Sergio.- Curso de Derecho Pro-  
cesal Penal.- Editorial Porrúa.- México, 1980.  
página 350.
- 14 - Palacios, José Ramón - Contrabando.- Trabajo  
Formulado dentro de la obra titulada: Estu-  
dios Jurídicos - Editada por la Universidad  
Autónoma de Nuevo León.- Monterrey, 1968, ---  
páginas 351 y 352
- 15 - González Bustamante, Juan José - Derecho Pro-  
cesal Penal Mexicano.- Editorial Porrúa.- Mé-  
xico, 1988, página 355.
- 16 - Colín Sánchez, Guillermo.- Derecho Mexicano de

TESIS UNAM

Procedimientos Penales.- Editorial Porrúa.- -  
México, 1985, página 388.

**CAPITULO QUINTO**  
**EJERCICIO DE LA ACCION PENAL.**

Organos administrativos con facultades para solicitar el -  
ejercicio de la acción penal.- Naturaleza jurídica de la -  
Procuraduría Fiscal.- La acción penal.- La función inves--  
tigadora de la autoridad fiscal.- Actitud del Ministerio -  
Público al tomar conocimiento de un delito fiscal perseguible por querrela.

Organos administrativos con facultades legales para solicitar el ejercicio de la acción penal.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación seña en su fracción VII lo siguiente: " Artículo 42. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para: VII - Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

## TESIS UNAM

Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales ”.

Es importante en consecuencia, ubicar quienes son las autoridades hacendarias que específicamente tienen encomendadas atribuciones en materia de delitos fiscales

La fracción II del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a quien compete la facultad de cobrar las contribuciones fiscales federales, cuya omisión constituye la causa fundamental de tipificación de delitos fiscales. El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el ordenamiento jurídico que de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 18 de la precitada Ley Orgánica, establece las atribuciones concretas y específicas de cada una de las Unidades Administrativas de dicha Secretaría, le otorga al Procurador Fiscal de la Federación, casi todas las atribuciones en materia penal fiscal. En efecto, las fracciones -

XXIV, XXVII y XXIX del artículo 10 de dicho Reglamento Interior, facultan al Procurador Fiscal para:

a).- Ejercer en materia de delitos fiscales, las atribuciones señaladas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el Código Fiscal de la Federación y por las demás leyes.

b).- Presentar denuncias o querrelas ante el Ministerio Público competente de hechos delictuosos, cuando la Secretaría resulte ofendida.

c).- Otorgar el perdón legal cuando proceda y,

d).- Coadyuvar con el propio Ministerio Público en representación de la Secretaría, en los procesos de que que se tenga conocimiento.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el ordenamiento jurídico encargado no solo de crear las Unidades Administrativas que integran a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino también de otorgar las facultades de cada una de esas Unidades Administrativas. Sobre este aspecto existen dos tesis totalmente contrarias: la primera expresa que ésta facultad del Ejecutivo Federal es inconstitucional, porque -



esos órganos de autoridad y sus facultades y funciones deberían emanar de una ley expedida por el Congreso de la Unión, y no de un reglamento administrativo.

La segunda corriente de opinión por el contrario, manifiesta que esta facultad si puede emanar de un reglamento administrativo, por virtud de que los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública facultó al Presidente de la República para expedir los reglamentos interiores de cada una de las Secretarías de Estado en los que se crean las Unidades Administrativas de cada una de las precitadas y se determinan sus atribuciones respectivamente.

Este criterio mencionado en segundo lugar, está inclusive, apoyado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien tiene emitida al respecto la siguiente Tesis:

ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES, FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA LA CREACION DE DEPENDENCIAS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. DECRETO PRESIDENCIAL DE 13 DE JUNIO DE 1973, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 20 DEL MISMO MES. La fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal otorga al Presidente de la República, además de su facultad de colaboración ( la promulgación) que es el complemento del proceso legislativo, y otra de ejecución ( función administrativa propia del Poder Ejecutivo ), la facultad reglamentaria ( que implica una función materialmente legislativa ) que constituye un medio para proveer, en la esfera administra-

---tiva, a la exacta observancia de las leyes. Dicha facultad reglamentaria, es pues, una facultad normal del Poder Ejecutivo que no deriva de una delegación legislativa, sino que le ha sido conferida directamente por la Constitución. La función reglamentaria puede ejercerse mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas de un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de una ley, o bien por medio del dictado de una norma especial requerida por una situación determinada para mejorar la realización de los fines de una ley. Es por ello que el Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. Por lo tanto, el decreto presidencial de 19 de junio de 1973, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes, por el que se crearon las administraciones fiscales regionales y se les autorizó expresamente para que ejercieran facultades delegadas, no es contrario a la Constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo en los artículos 89, fracción I, constitucional y 23 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en esta y en el Código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

Amparo directo 2532/82.- Emilio Villarreal Ramírez.- 7 de febrero de 1983.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Wilfrido Castañón León.

Precedentes:

Amparo en revisión 1148/81.- Farmacia de Cuautla S.A. de C.V.- 15 de octubre de 1981.- Unanimidad - de 4 votos.- Ponente: Jorge Ibarritu.- Secretario José Aguilar Domínguez.

Amparo directo 972/82.- Surtidora de Tornillos,- S.A.- 22 de noviembre de 1982.- 5 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Wilfrido Castañón León

Amparo directo 4708/82.- Diseños Candy, S.A.- 29 de noviembre de 1982.- 5 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Wilfrido Castañón León

Informe 83 - Segunda Parte.- Administrativo - Pág 71.

**OPINION PERSONAL.**- No obstante el criterio manifestado - por la Corte en apoyo de los defensores de la constitucionalidad de los Reglamentos Interiores a través de los cuales el Jefe del Ejecutivo crea Unidades Administrativas y les dota de facultades " legales ", se considera - que hay en este sistema auspiciado y " autorizado " por los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, una profunda inconstitucionalidad, por las siguientes razones:

1 - El artículo 49 de la Constitución Política - de los Estados Unidos Mexicanos divide al Supremo Poder - de la Federación en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Continúa expresando dicho precepto que no procederá depositarse dos o mas de estos Poderes en una sola persona o corporación NI EL LEGISLATIVO EN UN SOLO INDIVIDUO, EXCEPCION HECHA DE MANERA EXPRESA, DE LA SUSPENSION DE GARANTIAS INDIVIDUALES Y DE FACULTADES OTORGADAS AL EJECUTIVO EN MATERIA DE ACTOS RELACIONADOS CON EL COMERCIO EXTERIOR. Ratifica este precepto, que fuera de estas dos excepciones, cuyo ejercicio por parte del Ejecutivo está sujeto de numerosos requisitos, EN NINGUN OTRO CASO SE OTORGARAN AL EJECUTIVO FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR.

2 - El artículo 73 de la propia Constitución Federal en su fracción XI dispone que el Congreso de la Unión tiene facultad " para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones. La fracción XXX de este propio precepto 73 señala que el Congreso también tiene facultad para " expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión ".

En consecuencia, si es el Ejecutivo el encargado de crear no sólo empleos, sino Unidades Administrativas,

## TESIS UNAM

competentes y otorgarles atribuciones, sin duda se están vulnerando los preceptos constitucionales que otorgan en exclusiva esta facultad al Congreso de la Unión.

3.- El artículo 89 de la Constitución, de manera **EXPRESA Y LIMITADA**, establece las atribuciones del --- Presidente de la República y en ninguna de sus veinte --- fracciones se encuentra que de manera expresa o al menos entendible y deducible, se le otorgue al Presidente de la República la facultad de crear Unidades Administrativas y determinar sus atribuciones.

Es cierto que la fracción I del precitado numeral 89 Constitucional le otorga al mas alto funcionario del --- Poder Ejecutivo, la facultad de " Promulgar y ejecutar --- las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveiendo en la esfera administrativa a su exacta observancia ", --- pero tambien lo es que esa facultad de **PROVEER EN LA ES--- FERA ADMINISTRATIVA** a la exacta observancia de las le--- yes que expida el Congreso de la Unión, no se puede traducir en una facultad para crear Unidades Administrati--- vas y para otorgarles facultades " legales ".

Es de explorado derecho que el Estado se rige --- **POR FACULTADES EXPRESAS**, luego tiene que admitirse que en esta fracción I del artículo 89 Constitucional no hay ba-

trase para sostener que con apoyo en este precepto, el Presidente de la República puede ejercer las funciones que se están cuestionando. Inclusive, y en apoyo del criterio que niega facultad constitucional al Ejecutivo en lo tocante a la creación de Unidades Administrativas a través de un simple reglamento, con respecto al papel que desempeñan estos, la Suprema Corte de Justicia ha expresado lo siguiente:

**LEYES Y REGLAMENTOS. FINALIDAD DE ESTOS RESPECTO DE AQUELLAS** - Las leyes no pueden regular cuestiones normativizadas de lo que previenen, por sí, la finalidad del reglamento es tomar el mandato previsto por la ley y desarrollarlo, concretizándolo cuanto sea necesario para hacer efectivos los mandatos de aquella; de donde se desprende que el que unas leyes no establezcan cuestiones normativizadas no determina su inconstitucionalidad, pues ellas pueden contenerse en el reglamento.

Amparo en revisión 7817/82. - Soledad Bernal Espinoza. - 4 de octubre de 1983. - Mayoría de 17 votos de los señores Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Langie Martínez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Rebollo Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, del Río Rodríguez, León Orantes, Olivera Toro y Presidente IMárritu; contra el voto del señor Ministro Azuela Guitrón, quien lo emitió en el sentido de que se decreta el sobreseimiento del juicio. - Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo. - Secretario: Arturo Iturbe Rivas.

Precedente:

Amparo en revisión 4826/59. - Promovido por Aure-

--lio G. Hermosillo Brizuela, resuelto el día 5 junio de 1973, por unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Guerrero López, Del Río Rebolledo, Jiménez Castro Guitrón, Saracho -- Alvarez Martínez Ulloa, IMarritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de -- Tamayo, Yañez Ruiz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guzmán Navra. Fue Ponente el C. Ministro Ernesto Solís López.

Informe 83 - Primera Parte - Pleno. - Pág. 297.

De la lectura de esta Tesis se desprende claramente la reducida función que tiene un reglamento administrativo, el cual sólo se concreta **A DESARROLLAR DE MANERA PORMENORIZADA UN MANDATO CONTENIDO EN UNA LEY, PERO NO A SUSTITUIR A ESTA**, como sucede en el problema que se está ahora estudiando.

4 - Ahora bien, si bien es cierto que los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, están autorizando al Ejecutivo Federal a crear Unidades Administrativas y determinar sus atribuciones a través de un reglamento, también lo es que esos artículos resultan **ABSOLUTAMENTE VIOLATORIOS DE LA CONSTITUCION**, porque el legislador ordinario se está despojando de sus facultades legales y se las está entregando al Ejecutivo, en contravención abierta a lo dispuesto por los numerales 49, 73 fracciones XI y XXX y 89 --

fracción I, a los que antes ya se hizo referencia. En --  
efecto, el legislador está constitucionalmente impedido  
para despojarse de sus facultades legislativas y otor--  
garlas, cederlas graciosamente al Ejecutivo, como suce--  
de en el presente caso, y por ende se afirma categoric--  
camente que la facultad de crear Unidades Administrati--  
vas dependientes del Ejecutivo Federal y establecer sus  
atribuciones, corresponde al Poder Legislativo, quien --  
debiera hacerlo por medio de una ley. Al efectuar esta  
importante función el Ejecutivo Federal por medio de un  
reglamento administrativo, está actuando en abierta ---  
contradicción a lo que al efecto establecen los precep--  
tos constitucionales.

#### **Naturaleza Jurídica de la Procuraduría Fiscal.**

La Procuraduría Fiscal es la dependencia de la  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fué creada  
única y exclusivamente para vigilar y defender los inte--  
reses de esta Secretaría de Estado, y por lo tanto, su  
nombre ( Procuraduría ) no guarda ninguna relación con --  
la significación que tanto constitucional como legalmen--  
te se le da a una Procuraduría (Representación Social) --  
Investigadora y Persecutora de Delitos, parte en el pro-



ceso penal, etc. )).

En efecto, en este caso simplemente se está frente a un --  
 órgano jurídico de la Administración, que representa funda-  
 mentalmente los intereses del Fisco Federal. ( 1 ).

En los términos de los preceptos reglamentarios  
 antes mencionados, El Procurador Fiscal es el funcionario -  
 que ejerce en relación con los delitos fiscales, en forma -  
 exclusiva, la facultad de presentar denuncias, querellas y  
 declaratorias, así como de otorgar el perdón.

Sobre este aspecto se debe criticar la actitud  
 exclusivista que adoptó el artículo 42 del Código Fiscal de  
 la Federación y el propio Reglamento Interior en los deli-  
 tos que se persiguen por denuncia, ya que es indebido que -  
 sea la Procuraduría Fiscal la única facultada para denun-  
 ciar al Ministerio Público la comisión de estos delitos.  
 Se piensa que en este caso **CUALQUIER** persona, funcionario -  
 o empleado fiscal, o de otra unidad gubernativa, y aun un -  
 simple particular están no solo facultados, sino obligados  
 a hacer del conocimiento del Ministerio Público el ilícito  
 del cual tengan conocimiento. El monopolio del manejo de --  
 de los delitos fiscales en favor de la Procuraduría Fiscal  
 es tan obvio, que a las Unidades Administrativas de la Se--  
 --cretaría de Hacienda y Crédito Público vinculadas con el

## TESIS UNAM

control de obligaciones de los contribuyentes como son: La Dirección General de Recaudación, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, la Dirección General Técnica de Ingresos y la Dirección General de Aduanas, entre otras, están obligadas a: " Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales. " (En la última fracción de los respectivos artículos 58, 65, 71 y 80 del Reglamento Interior que señalan las atribuciones de las unidades fiscales antes referidas, contiene el siguiente precepto ahora transcrito: "

Inclusive y para fortalecer este monopolio de las atribuciones en favor de la Procuraduría Fiscal, el Código Fiscal de la Federación contiene en su artículo 95 tipos específicos para el delito de encubrimiento, y dentro de ninguno de ellos está señalado el hecho de **NO DENUNCIAR INMEDIATAMENTE AL MINISTERIO PÚBLICO LOS HECHOS DELICTIVOS DE QUE SE TENGA CONOCIMIENTO**, en los términos previstos por el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales.

En efecto, este precepto legal dispone que " los servidores públicos y agentes de la policía judicial, así como los auxiliares del Ministerio Público Federal están obligados a proceder de oficio a la investigación de los "

## TESIS UNAM

delitos del orden federal de que tengan noticia, dando --  
cuenta inmediata al Ministerio Público Federal, si la in-  
vestigación no se ha iniciado directamente por éste."

Obviamente, el servidor público que incumpla --  
esta obligación, incurrirá en el delito de encubrimiento,  
atento a lo dispuesto por la fracción III del artículo 400  
del Código Penal aplicable en materia federal, la cual ex--  
presa que comete el delito de encubrimiento, quien oculte o  
favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los  
efectos, objetos o instrumentos del mismo **O IMPIDA QUE SE -  
AVERIGUE**. No es así en la materia fiscal, en donde existen  
reglas propias para el encubrimiento, y en donde, se repi--  
te, no existe legislado nada en torno al encubrimiento de --  
los delitos fiscales que pudieran cometer los servidores --  
públicos, por no hacer del conocimiento del Ministerio Pu--  
blico Federal la comisión de aquellos delitos perseguibles  
de oficio

Para confirmar esta atribución monopólica en --  
favor de la Procuraduría Fiscal, se da en exclusiva a la --  
Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones y a una Dirección  
que depende de ella, llamada precisamente " **Dirección de --  
Investigaciones** " , la facultad de **INVESTIGAR LA COMISION -  
DE DELITOS FISCALES**, estableciendo este precepto reglamen--

--tario una **FACULTAD EXCLUSIVA** en favor de esta Subprocuraduría, en forma tal que pugna con el contenido del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales antes transcrito en su parte conducente, y en donde la función de investigar la comisión de un delito compete a **CUALQUIER SERVIDOR PÚBLICO**, antes de que tome conocimiento el Ministerio Público. En los delitos fiscales se exige que los servidores públicos que tengan conocimiento de hechos que pudieran constituir un posible delito fiscal, informen inmediatamente a la Procuraduría Fiscal tal situación. Esta pugna que hay entre una ley federal y un reglamento administrativo de carácter federal debe ser resuelto en favor de la disposición jurídica de mayor jerarquía, que es el Código Federal de Procedimientos Penales, y por lo tanto, se opina que el conflicto podría quedar resuelto si el servidor público que tuviera conocimiento de hechos que pudieran configurar posibles delitos fiscales, de los que se persiguen por denuncia, es decir, de oficio, hiciera del conocimiento inmediato del Ministerio Público Federal tales hechos y en la vía administrativa lo hicieran también simultáneamente o a continuación, del conocimiento de la Procuraduría Fiscal.

En los delitos de contrabando, en los que toma conocimiento cualquier autoridad, inclusive, los servidores

publicos de aduanas, si se dá el hecho antes mencionado, -- sobre todo en los casos de flagrancia, en que se detiene al o a los presuntos responsables del ilícito. Precisamente, y debido a esta situación, en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, la autoridad administrativa turna el asunto al Ministerio Público Federal, para el inicio de la averiguación previa. Así como acontece en estos -- casos, debiera suceder en todos los demas delitos fiscales en los que no es necesaria la querrela para que el Ministerio Público Federal pueda iniciar la averiguación previa, y no tener por fuerza el servidor público hacendario, que --- acudir exclusivamente a la Procuraduria Fiscal para que esta investigue la presunta comisión del delito fiscal, y en su caso, formule la denuncia, querrela o declaratoria co--- rrespondiente.

El otorgamiento del perdón en los delitos fis-- cales que se persiguen por querrela o por declaratoria de -- perjuicio presentadas ambas por la autoridad fiscal, es --- otra facultad que en exclusiva corresponde sólo al Procurador Fiscal. En este caso ningún otro servidor público ha--- cendario, ni siquiera el Subsecretario de Ingresos que es un alto representante de la Administración Tributaria tiene -- facultad para otorgar el perdón y sobre todo, para que éste surta los efectos legales. Se opina sin embargo, que esta -- facultad si la tiene el Secretario del Ramo, atento a lo --

## TESIS UNAM

dispuesto por el primer párrafo del artículo 4 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que señala que " La representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el trámite y la resolución de los asuntos de su competencia, corresponde originalmente al Secretario ". Agrega este precepto reglamentario que para el despacho de los asuntos de su competencia, el Secretario delegará sus facultades en los Servidores Públicos de las Unidades Administrativas de la Secretaría, excepto las señaladas como indelegables. En consecuencia, y de acuerdo con este precepto y con el Principio General de Derecho que dice que: " Quien puede lo mas, puede lo menos ", la representación de querrelas y declaratorias, así como el otorgamiento del perdón que sea legalmente procedente en los delitos fiscales, será también facultad del Secretario de Hacienda y Crédito Público, pero no de ningún otro funcionario.

El otro caso de excepción a esta regla es el mencionado en el segundo párrafo del artículo 137 del Reglamento Interior, en el que se habla de la suplencia de servidores públicos hacendarios. El párrafo mencionado expresa que el Procurador Fiscal podrá ser suplido en sus ausencias por los Subprocuradores Fiscales en el orden citado en el Reglamento. Es decir, para todo lo relacionado -

## TESIS UNAM

con el trámite de un asunto penal-fiscal, incluso el otorgamiento del perdón, en ausencia del Procurador Fiscal, actuará el Primer Subprocurador Fiscal, quien maneja asuntos contencioso-fiscales; y en ausencia de éste, actuará supliendo la ausencia del Procurador, el Segundo Subprocurador, encargado de asuntos de amparo; en ausencia de los tres funcionarios antes señalados: actuará el Tercer Subprocurador, que se encarga de asuntos legislativos y consultivos, y sólo en ausencia del Procurador y de los tres Subprocuradores, actuará el Subprocurador Fiscal de Investigaciones - quien paradójicamente **ES EL FUNCIONARIO ENCARGADO DE LA FORMULACION, TRAMITACION Y DESPACHO** de los asuntos penales fiscales. Desde la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de mayo de 1977, en el que se adoptó este orden en las suplencias, se ha criticado el mismo, por los propios funcionarios encargados del ramo, porque no es posible que el servidor público que tiene un pleno conocimiento de los asuntos penales ( El Subprocurador Fiscal de Investigaciones ), padezca esta especie de " capitis deminutio ", consistente en que prácticamente él **NUNCA FIRMARA** una denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio, ni mucho menos un documento en el cual se otorgue el perdón, porque en ausencia del Procurador, estarán siempre reglamentariamente antes que él, los -

otros tres Subprocuradores, y por lo tanto serán ellos, que aún sin manejar o conocer asuntos de tan delicada especialidad, los que firmen y ordenen el despacho de los documentos correspondientes. La suplencia del Procurador debiera ser en el sentido de que cada Subprocurador despachara los asuntos de su respectiva competencia, y que la ausencia de alguno de los Subprocuradores, debiera ser suplida independientemente por cualquiera de los otros.

Debe otorgársele al funcionario correspondiente la oportunidad de ser **REALMENTE RESPONSABLE** de sus actos, -- máxime como en éste caso, en que no hay entre los diversos Subprocuradores centrales ninguna dependencia jerárquica, -- sino que tienen y ostentan la misma categoría, no obstante el absurdo nombre de Primer Subprocurador, Segundo Subprocurador, etc., ya que lo que los distingue no es una jerarquía, sino la materia de los asuntos a su cuidado. Este exceso de burocracia lo único que logra es retardar el -- despacho de los asuntos **POR IGNORANCIA** del Subprocurador -- encargado de suplir las ausencias del Procurador.

El apuntamiento anterior no pretende ni con -- mucho hacer ningún descubrimiento, sino simplemente darle congruencia a la función pública. Inclusive, en el propio artículo 137 del Reglamento Interior se señala que los Di-



--- rectores Generales serán suplidos en sus ausencias - por los Directores que de ellos dependan **EN LOS ASUNTOS DE SU RESPECTIVA COMPETENCIA.** ¿ Porqué no se adoptó la misma - actitud en el caso de la Procuraduría Fiscal ? Porque el -- legislador adoptó una actitud burocrática y absurda, desconociendo un Principio General de Derecho que reza: " **Donde hay la misma razón, debe haber la misma disposición** " .

La fracción XXIX del artículo 10 y la fracción VI del artículo 118, ambos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor, expresan que tanto el Procurador Fiscal como la Subprocuraduría Fiscal de - Investigaciones tienen facultad para coadyuvar en representación de la Secretaría, en los procesos penales. La dife-- rencia de facultades en lo tocante a la coadyuvancia estriba en que en tanto que el Procurador Fiscal tiene facultades para coadyuvar con el Ministerio Público, en representación de la Secretaría, en los procesos penales de que - tenga conocimiento; es decir, coadyuvará, según este precepto reglamentario, en **TODOS** los procesos penales en los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte; en cambio, la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones -- **SOLO** podrá coadyuvar con el Ministerio Público en aquellos delitos en los que la Secretaría resulte ofendida. Para -- determinar si ésta facultad del Procurador Fiscal o la de

la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, son facultades ajustadas a derecho, es necesario hacer algunas breves consideraciones en torno a la figura jurídica de la coadyuvancia.

En todo proceso penal reciben el nombre de sujetos del proceso: el Juez, el Ministerio Público y el inculcado. El defensor es un sujeto sui generis, debido a que en ningún caso puede seguirse proceso alguno al margen de la defensa ( 2 ). En cuanto a las partes en el proceso penal, es de explorado derecho que estas son: el acusado y el Ministerio Público. La figura del ofendido se asimila mucho a la del querellante, ya que el ofendido es el agraviado con el delito. En cambio en los delitos que se persiguen de oficio, el denunciante puede ser otra persona totalmente diferente al lesionado en sus intereses jurídicos ( 3 ). El artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales señala que la persona ofendida por el delito no es parte en el proceso penal, pero puede adoptar el carácter de coadyuvante del Ministerio Público.

En este orden de ideas, parece adecuada la redacción de la fracción VI del artículo 118 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde se expresa que la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones coadyuvará con el Ministerio Público en los proce-

procesos penales en que la Secretaría resulte ofendida. En cambio, parece exorbitante, por rebasar el contenido del artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales, la pretensión de que el Procurador Fiscal coadyuve con el Ministerio Público en todos los procesos penales DE QUE TENGA CONOCIMIENTO, ya que si la Secretaría no tiene el carácter de ofendida, no podrá el Procurador Fiscal ejercer la función de coadyuvante, por estar limitada esta figura por el precitado artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales.

#### La acción penal.

El periodo de preparación del ejercicio de la acción penal, a la cual se le denomina averiguación previa, tiene como objetivo fundamental, reunir los elementos mencionados por el artículo 16 Constitucional, para que el Ministerio Público pueda estar en condiciones de ejercer la susodicha acción penal (4).

Osorio Nieto define a la averiguación previa diciendo que es " la etapa procedimental durante la cual el órgano investigador realiza todas aquellas diligencias necesarias para comprobar, en su caso, el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad, y optar por el ejercicio o

abstención de la acción penal " ( 5 ).

Arilla Bas, con respecto a la acción penal señala que " El poder jurídico del propio Estado de provocar la actividad jurisdiccional con objeto de obtener del órgano - de ésta una decisión que actualice la punibilidad formulada en la norma respecto de un sujeto ejecutor de conducta descrita en ella, recibe el nombre de acción penal ". (6)

Para que el ejercicio de la acción penal sea legalmente válida y procedente, es importante que se llenen - necesariamente los siguientes presupuestos:

a).- Que en el mundo exterior se haya realizado un hecho que la norma penal describe como delito.

b).- Que tal hecho haya sido dado a conocer al - órgano encargado de la persecución, es decir, al Ministerio Público, por medio de una denuncia, querrela o excitativa.

c).- Que la denuncia o querrela estén apoyadas - en la declaración de un tercero que sea digna de fé, expresada bajo protesta de decir verdad o en datos fidedignos y comprobados.

d).- Que una vez valorados en su conjunto los -- datos, tanto los ministrados por el denunciante o quere--- llante, así como los averiguados por el propio Ministerio - Público, resulte probable la responsabilidad de una persona que además esté plenamente identificada ( 7 ).

Por expresa disposición del artículo 21 de la - Carta Magna, la persecución de los delitos incumbe exclusi--- vamente al Ministerio Público, quien tiene una doble fun--- ción: como titular de la acción penal y como jefe de la po--- licía judicial ( 8 ). El Ministerio Público, llamado tam--- bién en otras legislaciones Ministerio Fiscal o simplemen--- te Fiscal, es una pieza fundamental del proceso penal moder--- no, es un instrumento toral del procedimiento, tanto en la importantísima fase averiguatoria previa, verdadera ins--- trucción parajudicial o administrativa, como en el curso -- del proceso judicial, donde el Ministerio Público asume --- monopolísticamente o no, el ejercicio de la acción penal a nombre del Estado y de la sociedad. ( 9 )

La institución jurídica llamada " Ministerio --- Público " está conformada por un conjunto de funcionarios - que constituyen una unidad con identidad de mando, el cual reside en un funcionario superior llamado Procurador, quien dirige a la institución y a los funcionarios que la repre--

--sentan, llamados " Agentes del Ministerio Público ", los cuales actúan impersonalmente, no en nombre propio, sino -- en el del órgano de que son integrantes ( 10 ).

La acción penal, como ya se vió, tiene por -- objeto la provocación de la actividad judicial, en caso de que exista la comisión de un hecho que pueda ser considerado como delito y a cargo de una persona determinada. Para -- que esta acción penal lleve a cabo su pleno desarrollo, requiere cubrir sucesivamente tres etapas que en forma orde-- nada determinan su marcha:

Primera Etapa.- Esta fase se denomina de in--- vestigación o averiguación. Aquí tiene lugar la llamada --- averiguación previa, que se inicia al tener conocimiento el Ministerio Público de la comisión de un delito. Esta etapa es de gran importancia, porque aquí el Ministerio Público, -- investido de poder de autoridad va a realizar **TODAS** las --- averiguaciones e investigaciones que estime necesarias -- para:

- a).- Comprobar la certeza de la denuncia, que-- rella o excitativa.
- b).- La existencia de los hechos considerados - delictivos.

c).- La identidad y presunta culpabilidad de las personas involucradas en la comisión de los precitados hechos y,

d).- Acumulación de los indicios y pruebas que hagan probable la responsabilidad de la persona o personas.

La reunión de estos elementos es indispensable y por ello en esta etapa el Ministerio Público está dotado de poder de autoridad, a fin de que en uso de sus facultades legales, averigüe, investigue y venza cualquier obstáculo que le pudiera eventualmente impedir llegar al conocimiento de la verdad. El ejercicio de la acción penal se rige por el Principio de la Legalidad, el cual consiste y se funda en que indefectiblemente debe el Ministerio Público promover esta acción, cuando estén reunidas las condiciones necesarias ( IOB ).

Segunda Etapa.- En esta etapa se lleva a cabo la fase denominada persecutoria, la cual corre paralelamente al proceso penal en sus dos importantes fases: la de la instrucción, que va del auto de inicio al de formal prisión o de sujeción a proceso, y la llamada fase formal, que va del auto de formal prisión o sujeción a proceso, hasta la emisión del acto que declara cerrada la instrucción Aquí -

el Ministerio Público pierde su carácter de autoridad, para asumir el de parte en el proceso, frente al inculpado y --- el Juez.

Tercera Etapa. - Esta contiene la fase acusatoria en la cual el Ministerio Público por mandato legal debe --- formular al Juez sus conclusiones y determinar su posición frente al proceso penal llevado a cabo ( 11 ).

En conclusión, la primera etapa de la acción penal, es decir la indagatoria o investigadora es la que --- comúnmente se conoce con el nombre de " Averiguación Pre--- vía ". Se piensa que como se mencionó antes, esta etapa es la mas importante de las tres en que se desenvuelve la función del Ministerio Público, porque en ella se precostituyen muchos de los elementos de imputabilidad, antijuridicidad y culpabilidad que en una etapa inmediata, actuando ya ante el órgano jurisdiccional, se utilizarán para someter a proceso a una persona por el delito o los delitos cometi--- dos.

Es importante precisar en la materia fiscal cómo actúa la autoridad administrativa como denunciante o querellante y cuáles son las actitudes del Ministerio Público, - para que en su carácter de autoridad pueda ejercer acción -



penal en contra del o de los indiciados en un delito fiscal.

**La función investigadora de la autoridad fiscal.**

La preparación de la querrela se efectúa por la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, de la Procuraduría Fiscal, atento a lo dispuesto por el artículo 118 - fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual faculta a dicha Subprocuraduría para " Investigar la comisión de delitos fiscales " Se ha afirmado que esta facultad investigadora que por reglamento tiene encomendada la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, pugna con el contenido del artículo 21 Constitucional, que expresa que la PERSECUCION de los delitos compete al Ministerio Público y a la policía judicial.

La Enciclopedia Jurídica Omeba señala con respecto a la investigación de los delitos, lo siguiente:  
 " Investigar un delito no consiste meramente en informar o ilustrar a alguien o a la autoridad judicial sobre la existencia de un hecho o de sus pormenores, sino en determinar la realidad fáctica que se reputa delito y la culpabilidad del o de los autores del mismo. Además también consiste en

acreditar la relación de causalidad entre ese hecho y el --  
 imputado. Para lo cual debe recogerse la prueba que susci--  
 tará en el ánimo del juzgador la certeza en la determina--  
 ción de la responsabilidad por un hecho ilícito. En conclu--  
 sión, para nosotros la investigación del delito es la acti--  
 vidad encaminada a obtener y posibilitar la reconstrucción  
 de la realidad pretérita. La investigación de un delito es  
 el presupuesto forzoso de la ulterior aplicación de la ley  
 penal ".

De la lectura de esta transcripción se desprende  
 que la acción investigadora, averiguatoria de la comisión --  
 de un delito es una función propia y exclusiva del Ministe--  
 rio Público y no de una autoridad administrativa. No obst--  
 tante, existe confusión entre la acción investigadora y la  
 acción persecutoria. Si se concluye que son distintas estas  
 acciones, pese a lo expresado por la Enciclopedia Jurídica,  
 se podría afirmar que constitucionalmente es correcta la --  
 función investigadora de la Subprocuraduría Fiscal de In--  
 vestigaciones, pero si por el contrario, se culmina afir--  
 mando que la acción investigadora y persecutoria de los de--  
 litos son semejantes, o al menos, una es continuación de --  
 las otras, se deberá negar el derecho a la autoridad admi--  
 nistrativa para investigar la comisión de delitos fiscales.

Sobre este aspecto expresa Ignacio Burgoa lo siguiente: " La persecución de los delitos se manifiesta en dos períodos: a) el denominado de averiguaciones o investigaciones previas, que está integrado por diligencias de comprobación de los elementos consignados en el artículo 16 constitucional para el libramiento judicial de la orden de aprehensión, diligencias que se llevan a cabo exclusivamente ante el Ministerio Público, en forma secreta; o, en su defecto ante autoridades que tengan facultades legales de Policía Judicial, y b) aquél en que el Ministerio Público figura como parte en el procedimiento judicial tendiente a la determinación de la pena correspondiente, procedimiento que se inicia con el ejercicio de la acción penal ante el Juez competente " ( 12 )

De conformidad con la opinión de Burgoa, la acción investigadora puede ser llevada a cabo ante el Ministerio Público o ante autoridades que tengan facultades de policía judicial. En consecuencia, para este autor es perfectamente factible que una autoridad administrativa pueda estar investida de facultades INVESTIGADORAS EN LA COMISION DE UN DELITO. Esta tesis parece robustecerse con la existencia de la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar la comisión

de delitos fiscales tiene facultades para: .... " VII.- --- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejecute la acción penal por la posible comisión de delitos - fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de - Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probato- rio que la ley relativa concede a las actas de la policía - judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados - hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio - Público Federal en los términos del Código Federal de Pro- cedimientos Penales " .

De la interpretación de éste precepto legal se desprende claramente que la Secretaría de Hacienda y Cré- dito Público posee o pretende poseer la facultad investigado- ra en materia de delitos fiscales.

Esta pretensión inclusive parece robustecerse - con el contenido del artículo 113 del Código Federal de --- Procedimientos Penales que expresa textualmente: " Los ser- vidores públicos y agentes de policía judicial, así como -- los auxiliares del Ministerio Público Federal, están obli- gados a proceder de oficio a la investigación de los deli- tos del orden federal de que tengan noticia, dando cuenta - inmediata al Ministerio Público Federal si la investigación no se ha iniciado directamente por éste..."

Aquí cabría hacer estas preguntas: ¿ Las autoridades administrativas, como los empleados o funcionarios de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, son quizá los **SERVIDORES PUBLICOS** a que se refiere el precepto legal antes transcrito ? Indudablemente **NO** Se está refiriendo dicha disposición a los servidores públicos **QUE LABOREN DENTRO Y PARA LA** institución del Ministerio Público, y no a cualquier otro tipo de servidores públicos

¿ Las autoridades hacendarias son de los **AUXILIARES** del Ministerio Público a que se refiere el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales ? Desde luego que no, el precepto legal está haciendo referencia a todas aquellas autoridades administrativas que por **MINISTERIO DE LEY** ( artículo 16 Constitucional ), cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial, y **TRATANDOSE DE DELITOS QUE SE PERSIGUEN DE OFICIO**, podrán decretar la detención de un acusado y ponerlo de inmediato a disposición de la autoridad judicial ( es decir, del Ministerio Público )

En consecuencia, esta disposición legal no puede servir de fundamento para justificar que la acción investigadora de los delitos pueda estar en manos diferentes de la unidad administrativa llamada " **Ministerio Público** ", incluyendo a los servidores públicos, policía judicial y demás servidores que trabajan en y para dicha institución.

El artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su primer párrafo expresa textualmente lo siguiente: " Incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal; y, por lo mismo, a él le corresponderá solicitar las órdenes de aprehensión contra los inculcados; buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos; hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita; pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la ley determine ". En consecuencia, si la fase investigatoria consiste en buscar y localizar las pruebas y determinar la presunta responsabilidad penal de los inculcados, y esto está consignado como función **EXCLUSIVA** del Ministerio Público, de conformidad con lo previsto por los artículos 21 y 102 de la Carta Magna, el contenido de la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 118 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen carácter **MARCADAMENTE** inconstitucional, por pugnar con lo dispuesto por los susodichos artículos 21 y 102 Constitucionales.

Existe una sola excepción en la que la autoridad administrativa podría suplir al Ministerio Público en su función y esto sólo acontece en el caso de flagrante delito, cuando, como lo señala el artículo 16 del Pacto Federal, en este caso, la autoridad podría detener al delincuente y ponerlo, junto con los elementos probatorios, a disposición del Ministerio Público, como sucede en los casos del delito de contrabando en el que generalmente se da la flagrancia.

En apoyo de la opinión consistente en que la investigación de los delitos es una facultad exclusiva del Ministerio Público, se puede citar las siguientes Tesis de la Corte:

" ACCION PENAL.- Durante el proceso la acción pasa por tres etapas: de investigación, durante la cual se prepara su ejercicio; de persecución, en que ya hay ejercicio ante los tribunales; y de acusación, en que la exigencia punitiva se concreta ( Sexta época, Segunda Parte, Volumen XXXIV, pag 9 A.D. 746/60 Luis Castro Malpica ).

EJERCICIO DE LA ACCION PENAL.- El ejercicio de la acción penal corresponde en exclusiva al Ministerio Público y a la Policía Judicial, que debe estar bajo el mando de aquél, cosa que constituye una innovación trascendental de la C. de 1917, la cual dispuso que la Policía Judicial dejase de pertenecer a los Jueces (Tesis 5 ). Cuando el M.P. no ejercita la acción se carece de base para el procedimiento (Tesis 6). El monopolio de la acción penal no distingue entre delitos públicos y privados ( Quinta Epo-

ca, Tomo XIV, página 924. Curtis y Amarillas, --  
 Mario. Tomo XVII, página 257, Bautista, Mario --  
 Esther. )

En torno al monopolio de la acción penal, dentro de la cual invariable e inevitablemente se encuentra la fase investigatoria de los delitos, monopolio que indefectiblemente está en manos del Ministerio Público, García Ramírez expresa que: " A nuestro modo de ver, el monopolio debe sostenerse por fuerza de los siguientes argumentos: La intervención del particular ofendido obstruiría o aún haría imposible alcanzar los fines específicos del procedimiento penal, esto es, la investigación de la verdad histórica y la individualización de la personalidad del justiciable; puesto que el Estado es el titular único del jus puniendi, y consecuentemente de la pretensión penal o de justicia penal, es lógico que aquél sea asimismo, por conducto de un órgano inmediato suyo, el M. P., quien ejerce la acción penal; y la privatización en ese terreno no solo acarrea el riesgo de inspiración vengativa en el ejercicio de la acción, riesgo que frustra los desiderata del proceso penal moderno, sino igualmente plantea la posibilidad de fenómenos compositivos al margen del proceso, que impedirán el castigo cierto de los delitos y abrirían camino al comercio sobre la pretensión penal " ( 13 ).



En efecto, y como ya se expresó al hablar de la querrela en el Capítulo anterior, resulta no sólo inconstitucional, sino inmoral, pretender, como lo hace la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 118 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que la acción investigadora de los delitos fiscales salga de manos del Ministerio Público e ingrese al ámbito de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, ya que ello, además de entorpecer la facultad del Ministerio Público, se transforma en fuente de injusticia y de corrupción, pues es el funcionario administrativo el que llega a determinar cuando se ha cometido un delito fiscal y cuando no; situación, que se repite es plenamente antijurídica y carente de toda ética social.

Para complementar esta argumentación, se tiene - que Osorio Nieto dice textualmente: " Para que proceda la - consignación, se requiere que en la averiguación previa se hayan practicado todas y cada una de las diligencias nece-- sarias para integrar el cuerpo del delito y la presunta --- responsabilidad, ya sea a nivel de Agencia Investigadora o de Mesa de Trámite, esto es, que en la averiguación en re-- lación a cada tipo específico se agote la indagatoria de - manera que existan los suficientes elementos y probanzas -- que situen al Ministerio Público en aptitud de investigar

el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad del --- probable responsable ". ( 14 )

Es el caso que en materia de delitos fiscales los funcionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son los encargados de integrar, una defectuosa e inconstitucional " averiguación previa " de comprobar " el cuerpo del delito " y de considerar --- como presunto responsable del mismo a determinada persona. A tal grado sustituyen estos funcionarios al Ministerio --- Público, que inclusive, en el documento de la querrela, --- con violación a lo dispuesto por el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, no solo califican jurídicamente los hechos, sino se repite, formulan una VERDADE- RA CONSIGNACION PENAL que hace nugatoria la intervención --- del Ministerio Público en la averiguación previa, la cual, en los delitos fiscales, se insiste, está en manos de fun--- cionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y --- Crédito Público

La Unidad Administrativa encargada de integrar - la " averiguación previa ", se denomina SUBPROCURADURIA --- FISCAL DE INVESTIGACIONES, denominación que es notoriamente inconstitucional, como ya se vió, pero que por la trascen--- dencia de sus funciones, bien pudo llamarse "SUBPROCURADU - RIA FISCAL DE AVERIGUACIONES PREVIAS ", con cuya denominat---

--ción y funciones estaría igualmente al margen de lo dis--  
puesto por los artículos 14, 21 y 102 de la Constitución --  
Política Federal, que consagra a favor del gobernado importan--  
tes garantías de legalidad y de seguridad jurídica.

Volviendo a retomar el tema relacionado con la -  
preparación de la querrela, que como ya se vió, se encarga  
de ello la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público, y mas concretamente, la Subprocuraduría  
Fiscal de Investigaciones, una vez que se tienen reunidos -  
los documentos a que se hizo referencia en el Capítulo ante-  
rior, dentro del rubro titulado " Documentos que se anex-  
an a la querrela ", procede esta última oficina, a elaborar  
formalmente el documento denominado " Querrela " que con-  
tiene de manera extraordinariamente formal, los siguientes  
apartados:

a).-Se expresa contra quien o contra quienes se -  
endereza, como presuntos responsables de los delitos fisca-  
les que se imputan.

b).- Se especifica el delito o los delitos que a  
juicio de la autoridad se hubieren combatido.

c).- Se hace una exposición de los hechos.

d).- Se esgrimen fundamentos de derecho, es decir

## TESIS UNAM

se mencionan primordialmente los preceptos legales que a juicio de la autoridad querellante fueron violados o incumplidos por el presunto o presuntos responsables; se citan asimismo, los preceptos legales que tipifican los ilícitos cometidos y,

e).- Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos delitos.

Esta " querella-averiguación previa " es notoriamente violatoria de lo dispuesto por el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales que a la letra dice: " Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición. Cuando una denuncia o querella no reúna estos requisitos, el funcionario que la reciba prevendrá al denunciante o querellante para que la modifique, ajustándose a ellos ". Se insiste, en la materia penal fiscal, la querella que formulan las autoridades fiscales es propiamente una consignación penal, sustituyéndose al Ministerio Público, en franca contravención a lo dispuesto por el precepto legal antes transcrito, situación ilegal que predispone al Ministerio Público, le impide realizar la acción investigadora y lo inhibe para -

tener un criterio propio en relación con los supuestos ilícitos fiscales cometidos y con los presuntos responsables.

**Actitud del Ministerio Público al tomar conocimiento de un delito fiscal perseguible por querrela.**

En la práctica, en la materia de delitos fiscales perseguibles por querrela, el Ministerio Público adopta las siguientes actitudes:

1.- Si no hay nadie detenido, esta autoridad no practica **NINGUNA AVERIGUACION**, dando por buena y satisfactoria la " **INVESTIGACION** " realizada por la autoridad fiscal y expresada en la querrela.

2.- Si hay detenido no obstante que no exista -- flagrancia, la averiguación previa del Ministerio Público se reduce a tomar la declaración del presunto responsable y adicionarla a la querrela y a los documentos aportados por la autoridad querellante.

Es cierto que generalmente, como un acto previo a la consignación penal, el Ministerio Público solicita a los peritos de la Procuraduría General de la República un -

dictamen técnico sobre los hechos denunciados o comunicados por el querellante, así como sobre los documentos que como prueba envía la autoridad administrativa, pero también es cierto que por exceso de trabajo de estos funcionarios pertenecientes al Ministerio Público y por su escasa preparación y experiencia en materia fiscal este dictamen técnico se redacta utilizando el que anticipadamente elaboró la autoridad querellante por medio de sus auditores, pecando en consecuencia éste último dictamen de los mismos defectos y parcialidades que el anterior. Esta actuación del Ministerio Público es decididamente inconstitucional, violatoria de las garantías de seguridad jurídica, audiencia y legalidad, previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Además esta institución, en su carácter de **REPRESENTANTE SOCIAL**, cuya función es encontrar la verdad legal y perseguir el delito y al delincuente, cuando por las averiguaciones practicadas está convencida esta autoridad de la existencia de tales hechos y de la identidad de los presuntos responsables. Es decir, deberá en los términos previstos por los artículos 134 y 136 del Código Federal de Procedimientos Penales, **COMPROBAR** el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, extremos que en esta materia no se dan y que hacen concluir en forma por demás deleznable que en

materia penal fiscal, el Ministerio Público Federal ES LA AGENCIA DE LOS COBROS DIFICILES DEL FISCO, situación que - además de inconstitucional, es sumamente criticable.

En consecuencia, se debe hacer una profunda revisión de los preceptos legales y reglamentarios relacionados con las facultades de las autoridades administrativas en la materia penal fiscal, a fin de establecer normas más precisas que regulen sus facultades y su actuación, y sobre todo, el Ministerio Público debe retomar sus facultades y - funciones en esta materia, para evitar que en perjuicio del gobernado, que se ve privado de la oportunidad de ser oído por las verdaderas autoridades investigadoras como lo es -- el precitado Ministerio Público, se le lleve a proceso sin haberse observado las formalidades esenciales del procedimiento, previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

En síntesis, y de conformidad con los aspectos - estudiados en éste Capítulo, se afirma que si bien es cierto que la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la autoridad facultada por el propio -

Reglamento Interior de dicha Secretaría, para formular denuncias, querrelas o declaratorias ante el Ministerio Público, cuando se hubiere cometido un delito de carácter fiscal, también lo es que la facultad otorgada al Jefe del Ejecutivo Federal por el legislador ordinario para crear Unidades Administrativas y dotarlas de facultades " legales ", presenta caracteres marcadamente inconstitucionales, pues se le están otorgando al Presidente de la República facultades extraordinarias para legislar, al margen de lo previsto expresamente por el artículo 49 Constitucional. En efecto, la creación de las unidades gubernamentales dependientes del propio Poder Ejecutivo, así como el otorgamiento de sus facultades legales, deberá hacerse necesariamente a través de una ley en sentido formal y material, con el propósito de dar cumplimiento estricto a las disposiciones constitucionales.

Así mismo, el desarrollo de la acción penal en materia de delitos fiscales es sumamente defectuoso e ilegal en la práctica, porque la Procuraduría Fiscal asume inconstitucionalmente la facultad investigadora que compete al Ministerio Público. La consignación penal se hace también en forma ilegal, pues los documentos



que se anexan a la querrela, como son el acta de visita y los " Papeles de trabajo ", carecen de la debida circunstanciación, por no estar firmados dichos documentos por el visitado y por los testigos, siendo en consecuencia ineficaces para probar la supuesta evasión. En cuanto a la culpabilidad de los presuntos responsables, tratándose de personas morales, se encuentra que ni la autoridad querellante ni el Ministerio Público se preocupan en lo más mínimo por comprobar la presunta responsabilidad de los que aparezcan como culpables, concretándose a considerar " culpables ", a los funcionarios de mas alta jerarquia dentro del Consejo de Administración, pero se repite, sin aportar al Juez los elementos de convicción necesarios para probar su presunta responsabilidad, violándose con ello el " debido proceso legal " establecido por el artículo 16 Constitucional, así como incumplándose con las garantías de audiencia y seguridad jurídicas previstas por los artículos 14 y 21 de la Carta Magna.

NOTAS AL CAPITULO QUINTO.

- 1.- Martínez Vera, Rogelio - Procuraduría Fiscal de la Federación.- Tribunal Fiscal de la Federación 50 años - Tomo V - págs. 407 a 464
- 2.- García Ramírez, Sergio.- Derecho Procesal Penal.- Editorial Porrúa México, 1980. p. 103
- 3.- Con respecto a las partes en el procedimiento penal - categóricamente Sergio García Ramírez le desconoce este carácter tanto al denunciante, como al querellante e inclusive al ofendido, quien a lo único que puede - aspirar, es a ser coadyuvante del Ministerio Público. El denunciante, dice el autor de referencia, es un -- transmisor o comunicador de conocimientos; es el que participa a la autoridad la noticia que tiene sobre - la existencia de un hecho probablemente delictivo.

En cambio, con respecto al querellante, dice el autor que a diferencia de los delitos perseguibles de oficio, que pueden ser denunciados por cualquiera, los sancionados a instancia de la parte sólo pueden - serlo si el querellante satisface el requisito de -- procedibilidad que la ley le concede.

Agrega que diferentes conceptos del Código Penal contienen el régimen especial de la querrela

La figura del ofendido, comenta García Ramírez, se asimila mucho a la del querellante, ya que aquél es el agraviado por el delito, aún cuando la -- calidad de querellante pueda recaer en un tercero.

García Ramírez, Sergio.- Op. cit., páginas 277 a 279.

- 4.- Arilla Bas, Fernando.- El Procedimiento Penal en México.- Editorial Kratos.- México, 1988, p. 50.
- 5.- Osorio Nieto, César Augusto.- La Averiguación Previa.- Editorial Porrúa.- México, 1981, p. 15.
- 6.- Arilla Bas, Fernando.- Op. cit., p. 20
- 7.- Arilla Bas, Fernando.- Página 21
- 8.- Castro V. Juventino.- El Ministerio Público en México.- Editorial Porrúa.- México, 1980, p. 26
- 9.- García Ramírez, Sergio.- Op. cit., p. 227
- 10.- Angel Martínez Pineda.- Estructura y Valoración de - la Acción Penal.- Editorial Azteca. México 1988, página 106.

108.- ¿ La acción penal tiene el carácter de función de -  
 justicia o de función de gobierno ? Esta es una --  
 pregunta que se formula a sí mismo Juventino V. --  
 Castro. Aduce que esta cuestión tiene una gran re--  
 levancia, porque de su solución depende concluir si  
 el Ministerio Público debe depender del Poder Judi--  
 cial o del Ejecutivo, o bien, ser totalmente inde--  
 pendiente de ambos poderes.

Existen a este respecto las tesis mas en--  
 contradas y expresa el autor ahora comentado que él  
 no cree que se haya llegado en alguna de ellas a --  
 conclusiones definitivas. En opinión de Castro, y -  
 en torno a este problema, parece muy lógico tratar  
 de resolver cuál es la verdadera esencia de la fun--  
 ción del ejercicio de la acción penal. Esta función  
 al decir del autor, es de carácter tanto política -  
 como administrativa, aunque debe admitirse, se derr--  
 sarrolla en el campo de la justicia. El Ministerio  
 Público es un órgano estatal requirente en el pro--  
 ceso para definir la relación penal

Concluye el tratadista que ahora se cita, --  
 comentando que la acción penal, que pugna porque --

## TESIS UNAM

se cumpla la aplicación de la ley penal, forma parte de las atribuciones esenciales y legítimas del Poder Ejecutivo, que es el arma que la sociedad le otorga para que disponga de ella en cumplimiento de su misión. Sin embargo, el Ejecutivo no se guarda para sí esta facultad, sino que la entrega y la delega para su ejercicio en el Ministerio Público, el que debe gozar de independencia en el ejercicio de su función técnica.

Concluye el autor, diciendo que si bien el Ministerio Público es un órgano administrativo, el Poder ejecutivo no tiene ni debe tener ninguna ingerencia en el ejercicio de la acción penal.

Castro V. Juventino.- Op. cit., páginas 20 y sigs.

- 11.- Martínez Pineda, Angel.- Op. cit., ps. 107 y sigs.
- 12.- Burgoa, Ignacio.- Las Garantías Individuales.- Editorial Porrúa.- México, 1988, páginas 651 y 652.
- 13.- García Ramírez, Sergio - Op. cit., página 194
- 14.- Osorio Nieto, César Augusto.- Op. cit., página 45.

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

PRIMERA.— El Derecho penal fiscal es un Derecho penal especial, que si bien es cierto que posee singularidades y particularidades que lo hacen un poco diferente del Derecho penal común, y de otros derechos penales especiales, también lo es que eso le da solamente la característica de especialidad, pero de ninguna manera nos encontramos frente a un nuevo y distinto ordenamiento del Derecho público interno, sino ante una de las numerosas ramas del Derecho penal. Es cierto que el Derecho penal fiscal es una realidad legislativa, pero también lo son los otros derechos penales especiales y no por ello se va a hablar de tantas ramas autónomas del derecho cuantos derechos penales especiales existan. Por consecuencia, el precitado Derecho penal fiscal es un derecho penal especial que participa de muchos de los caracteres del Derecho penal común. Sin este último Derecho, sin sus normas, procedimientos, métodos, principios e instituciones, el Derecho penal fiscal, como todos los derechos penales especiales, no podrá sobrevivir.

Los delitos especiales que se encuentran fuera de la legislación penal común, responden generalmente a necesidades del momento y no se incluyen en el Código Penal que regula a una gran cantidad de delitos, para no crear --

una inseguridad jurídica que se traduciría en numerosas y --  
frecuentes reformas al Código Penal, desnaturalizando su --  
estructura jurídica.

**SEGUNDA.** - Si bien es cierto que la mayoría de --  
los tratadistas señalan en materia de delitos, que la res--  
ponsabilidad penal sólo puede recaer en la persona humana, --  
en el individuo físicamente considerado, siendo éste el ---  
único que tiene capacidad para delinquir, también es cier--  
to que nuestra legislación penal, concretamente, el artícu--  
lo 11 del Código Penal para el Distrito Federal, aplicable  
en materia federal en toda la República, señala en qué ca--  
sos y condiciones se puede imputar la comisión de un deli--  
to a una persona jurídica o moral, y las sanciones que a --  
ésta se pueden imponer, como son la suspensión en sus acti--  
vidades, o su disolución. Esta postura legislativa es sos--  
tenida vigorosamente por algunos tratadistas de derecho ---  
penal. Pensamos que en el Derecho penal fiscal debería ex--  
plorarse, y de ser posible implantarse esta responsabilidad  
para las personas morales, sobre todo si se toma en cuenta  
que frecuentemente son este tipo de contribuyentes los que  
más gravemente infringen las disposiciones fiscales.

Se opina que en consecuencia, el contenido del artículo 11 del Código Penal debería trasladarse al Código Fiscal de la Federación, con el fin de imputar a las personas morales responsabilidad penal fiscal y hacer acreedoras a estas entes, a sanciones penales consistentes en suspensión de actividades o disolución. Con ello se conseguiría sin duda, un importante apoyo al fomento de la conciencia y moral tributaria.

**TERCERA.-** En los delitos fiscales resultan perfectamente aplicables casi todas las causas de justificación que menciona el artículo 15 del Código Penal como " -- excluyentes de responsabilidad ". En efecto, la ausencia de voluntad, el temor fundado, la obediencia a un superior legítimo, el error invencible, la legítima defensa, entre -- otras, son excluyentes de responsabilidad que pueden hacerse valer en un proceso penal fiscal, ya que a los delitos -- fiscales le son aplicables las disposiciones del Código Penal contenidas en el Libro Primero de ese texto legal -- ( artículos 1 a 118 bis inclusive ), por disposición expre -- sa del artículo 6 del susodicho ordenamiento.



**CUARTA.**— Es muy importante la delimitación del contenido del Derecho Penal fiscal, el cual debe comprender **EXCLUSIVAMENTE** a las conductas ilícitas que son consideradas en el ámbito fiscal como delitos, evitando agrupar en este derecho las infracciones administrativas y contravenciones, las cuales pertenecen al Derecho fiscal sancionador. Uno y otros derechos represivos tienen diferentes tipos y supuestos jurídicos, aunque es no poco frecuente que una misma conducta caiga en dos tipos diferentes: el fiscal sancionador y el penal fiscal. Estos regímenes jurídicos represivos se aplican por autoridades distintas: las normas derivadas del Derecho fiscal sancionador, por las autoridades administrativas, y las derivadas del Derecho Penal fiscal, por las autoridades judiciales. Los artículos 14 y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, son los preceptos legales que en forma clara y terminante distinguen los campos de aplicación, las autoridades competentes, los procedimientos que se adoptan y los castigos aplicables, en caso de la comisión de una infracción y de un delito fiscal.

QUINTA.- En el Código Fiscal de la Federación --- vigente hasta el 31 de marzo de 1967 se señalaba en el artículo 237 que los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional. A partir de la vigencia del Código tributario anterior, que fue abrogado el 31 de diciembre de 1982 y del actual, que entró en vigor en este aspecto penal fiscal, el día 1 de enero de 1983, se eliminó la disposición antes referida. Por lo tanto, en esta materia es posible -- que los delitos fiscales puedan ser intencionales, preterintencionales o imprudenciales.

De la lectura e interpretación que pudiera hacerse de los actuales delitos fiscales, se deduce que por regla general estos delitos son de carácter intencional, -- aunque en algunos casos específicos pudieran ubicarse conductas típicas imprudenciales o preterintencionales. Ejemplos de ello encontraríamos en algunos delitos asimilables al contrabando y en algunos casos de defraudación fiscal.

SEXTA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en general, los delitos fiscales sólo son perseguibles a petición de --

parte ofendida no es el Fisco, SINO TODA LA SOCIEDAD la -- que resulta dañada con la omisión en que incurre el contri- buyente al recurrir a formas de conducta típicas y penal- mente sancionables, que no permiten que dicha sociedad se - vea beneficiada con mayores servicios públicos por el daño económico que a las arcas nacionales le producen los evaso- res fiscales. El Fisco no es en este caso mas que el ADMI- NISTRADOR, el representante legal de la sociedad, que es la que como se dijo resulta dañada con la violación de caract- er fiscal cometida por los contribuyentes. Además, como -- sucede en la realidad, la mayoría de los delitos fiscales- que son de querrela, propician que aun sin proponérselo, la autoridad fiscal provoque una desigualdad de los contribuy- entes frente a la ley, pues el Fisco determina en forma -- arbitraria cuando y contra quien querrellarse. Inclusive, -- este procedimiento tan discrecional puede ser susceptible de prohibir situaciones de corrupción, puesto que el fun- cionario fiscal tiene una real posibilidad de querrellarse o dejar de hacerlo en contra de un presunto responsable de la comisión de un delito fiscal

SEPTIMA.- En el actual sistema legal y adminis- trativo en el que se manejan las posibilidades para la ----

presentación de una querrela por un delito fiscal, se encuentra que lo que se persigue con el ejercicio de la acción penal, no es la intimidación y corrección del delincuente, sino que lo que se busca es despertar preocupación en aquellos otros contribuyentes que pudiendo estar eventualmente en la misma situación que el que fué consignado a un juez, se preocupen por corregir su situación fiscal. Es decir, el objetivo jurídico en los delitos fiscales que debería ser la imposición de la pena al responsable, y la búsqueda de su readaptación social, se cambian por un objetivo fundamentalmente político.

**OCTAVA.**— Con la presentación de la querrela, el Fisco no pretende que se castigue jurídicamente al evasor, sino que a manera de presión se vale del ejercicio de la acción penal para obligar al contribuyente a cubrir íntegramente las pretensiones económicas que a manera de cuantificación del perjuicio se presentó en el expediente penal. En no pocas ocasiones las pretensiones económicas del fisco son exageradas y carentes de fundamento legal. Es decir, la actitud del fisco es la de que una vez satisfechas estas pretensiones, se le otorga el perdón al evasor, quien recupera automáticamente su libertad a través de un

acuerdo que dicta el Juez sobreseyendo el proceso, acuerdo que equivale a una sentencia absolutoria. En estas condiciones, se tiene que el régimen de los delitos fiscales -- está también fundamentalmente apoyado en objetivos marcadamente económicos.

Si vivimos en un ESTADO DE DERECHO, resulta ilegal, injusto y hasta inmoral, que se trastocuen los objetivos fundamentales de la penalidad del delito, como sucede -- en la materia que nos ocupa.

**NOVENA.** -- La parte del artículo 92 del Código -- Fiscal de la Federación que se refiere al sobreseimiento de los procesos por delitos fiscales a los cuales este precepto legal somete al requisito previo de una querrela, declaratoria de perjuicio o simple declaratoria, está mal estructurada. por las siguientes razones:

A. -- El precepto que nos ocupa señala que los -- proceso penales por delitos fiscales podrán sobreseerse a -- petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es el caso que esta Dependencia **NO ES PARTE** en el proceso penal, atento a lo dispuesto por el artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales, y por consiguiente, si

esta Dependencia solicitará al Juez de la causa el sobreseimiento del proceso penal fiscal, dicho Juez desecharía la petición por emanar de alguien que no es parte en el proceso penal. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 138 del antes citado Código Federal de Procedimientos Penales, el único que puede solicitar dicho sobreseimiento es el Ministerio Público. Por lo tanto la redacción del precepto del Código Fiscal que ahora se comenta es completamente desafortunado. Este precepto debiera decir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá otorgar el perdón y hacer esto del conocimiento al Ministerio Público, el cual a su vez, solicitará al Juez el sobreseimiento del proceso, por virtud de haberse extinguido la pretensión punitiva, en los términos señalados por el artículo 93 del Código Penal Federal. Por consiguiente, debiera promoverse una reforma a este precepto legal, para ajustar su contenido a derecho y a su vez, coordinarlo con los preceptos antes citados, del Código Federal de Procedimientos Penales y del Código Penal Federal.

B.- Este perdón que pueden otorgar las autoridades fiscales legalmente facultadas para ello, debiera ser precedente **UNICAMENTE** en los delitos perseguibles por querrela, pero no en los delitos perseguibles por denuncia, --

como es el contrabando de mercancías. En este caso, no es cierto que la declaratoria de perjuicio y la simple declaratoria sean elementos indispensables para iniciar la averiguación previa, ya que esta se inicia o automáticamente al tener conocimiento el Ministerio Público de los delitos, o por denuncia de cualquier autoridad, o hasta de un particular.

La declaratoria de perjuicio no constituye un requisito de procedibilidad, como antijurídicamente lo presupone este artículo 92 del Código Fiscal, sino que estas declaratorias son **OBSTACULOS PROCESALES** que impiden al Ministerio Público hacer la consignación penal ante el Juez. En este aspecto, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la Doctrina tienen criterio unificado. Por consiguiente, si la declaratoria no guarda ninguna equivalencia con la querrela, y si en cambio el contrabando es un delito **QUE SE PERSIGUE DE OFICIO**, no debiera proceder el perdón que antijurídicamente el fisco realiza en la práctica apoyándolo en una pésima redacción del multicitado artículo 92. También en este caso debería hacerse la corrección legislativa correspondiente.

C.- El sobreseimiento del proceso, señala el precepto legal ahora criticado ( artículo 92 del Código

## TESIS UNAM

Fiscal de la Federación ) sólo procederá en favor de la ---  
persona o personas a que la petición de sobreseimiento se -  
refiera. Es decir, si en un proceso penal fiscal hubiere --  
varios responsables por el mismo delito y hasta encubrido--  
res, la petición de sobreseimiento puede sólo operar en --  
favor de alguno o de algunos de estos procesados, quedando  
subsistente el proceso para todos los demás. Esto provoca -  
una desigualdad injusta de las personas frente a la ley. El  
artículo 93 del Código Penal Federal expresa en su último -  
párrafo, que el perdón alcanza a todos los inculpados e in-  
clusive al encubridor, aun cuando el ofendido lo hubiere --  
otorgado sólo en favor de alguno, siempre que esta persona  
hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o dere--  
chos. Por lo tanto se viola el principio de igualdad ante  
la ley en el momento en que el precepto ahora comentado le  
da la posibilidad a la Secretaría de Hacienda y Crédito ---  
Público para que en su carácter de parte ofendida, mencione  
a favor de quien o de quienes otorga el perdón. Esto provor-  
caría que probablemente el principal inculpadado recuperara  
su libertad por el sobreseimiento del proceso dictado a su  
favor y en cambio otros, involucrados posiblemente en forma  
circunstancial, como los encubridores, pudieran quedar in--  
debidamente sometidos a proceso. En consecuencia, también -



## TESIS UNAM

en este aspecto debería reformarse la parte correspondiente del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, para -- que en los delitos de querrela, si se otorga el perdón, --- previo pago de las contribuciones omitidas y sus acceso---- rios, este perdón alcance a todos los involucrados en el -- proceso penal.

DECIMA.- Existe una clara y evidente incostitucionalidad de los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; en efecto, en estos ---- preceptos se autoriza al Jefe del Ejecutivo Federal a cre--- ar mediante disposiciones reglamentarias, las Unidades Ad-- ministrativas " necesarias " para el despacho de los asun-- tos, y también se faculta al Ejecutivo para que a través -- de un reglamento se otorguen facultades a dichas Unidades - Administrativas. Esta delegación de facultades es inconsti-- tucional porque:

a) - Contraviene lo dispuesto por el artículo 49 Constitucional, el cual establece que salvo dos casos ex--- presamente mencionados, **EN NINGUN OTRO** se le podrán otorgar al Ejecutivo Federal, facultades extraordinarias para le--- gislar.

-----

b).- Se conculca lo establecido por la fracción XI del artículo 73 Constitucional, pues la facultad de crear o suprimir empleos públicos de la Federación, corresponde de SOLO al Congreso de la Unión, y en este caso, dicho Congreso, al expedir la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se despojó inconstitucionalmente de una facultad que sólo le compete a dicho cuerpo legislativo, para entregársela ilegalmente al Ejecutivo.

c).- Se viola asimismo, lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Carta Magna, porque un Reglamento Interior, con el cual se están creando Unidades Administrativas y dotándolas de facultades " legales ", está -- contrariando la naturaleza jurídica que posee un reglamento administrativo.

Por lo tanto, la creación de las Unidades Administrativas dependientes del Poder Ejecutivo Federal y la distribución de su competencia legal debe hacerse a través de una LEY expedida por el Congreso de la Unión y no por un reglamento administrativo.

En consecuencia, la existencia de la Procuraduría Fiscal, como órgano administrativo encargado de efectuar investigaciones en materia de delitos fiscales, así -- como de presentar denuncias, querrelas y declaratorias u --

## TESIS UNAM

otorgar el perdón a los procesados por la comisión de delitos fiscales, es notoriamente inconstitucional, como lo es todo el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**DECIMA PRIMERA.**— De entre los documentos que se anexan a la querrela para pretender probar la existencia del delito fiscal y la presunta responsabilidad de las personas inculpadas por la autoridad fiscal, se encuentran los siguientes:

A.— Las actas de visita. Frecuentemente la última acta parcial y el acta final carecen de la firma del contribuyente al que se le practicó la diligencia de comprobación de obligaciones, así como de los testigos de dicha diligencia.

B.— Los "papeles de trabajo", elaborados por los revisores fiscales, en los que se detallan hechos e informaciones tomados de la contabilidad del contribuyente y que complementan los datos contenidos en las actas. Estos documentos también carecen de la firma del contribuyente y de los testigos.

-----

Todo lo anterior significa que se dejó al afectado sin la oportunidad de conocer las pretensiones de los agentes fiscales, y de poder hacer uso por la vía fiscal, - de los medios de defensa legal, que le otorgan las disposiciones legales, provocándole esta situación un marcado estado de indefensión, ya que no es sino hasta el momento en que el contribuyente es detenido por la Policía Judicial y presentado ante el Juez, cuando se enterara de las pretensiones contributivas del fisco, generalmente exageradas y afectadas en su eficacia jurídica por falta de una adecuada motivación y fundamentación, ocasionándole daños a su persona y a su fama pública, sin estar debidamente probada la presunta evasión, porque con flagrante violación de las garantías de Audiencia, legalidad y seguridad jurídicas, la autoridad fiscal incumple con el debido proceso legal presentando una querrela apoyada en documentos a los cuales les faltan importantes requisitos legales, como son las firmas del contribuyente afectado y de los testigos. Esta situación es sumamente grave y no obstante, en la práctica el Ministerio Público consigna al Juez y el Juez procede a dictar la formal prisión por una pretendida defraudación fiscal. Estos documentos que ahora se comentan, no deberían tener ninguna función probatoria ya que en los términos del artículo 16 Constitucional, y de las fracciones I,

IV y VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se está frente a documentos que carecen de esenciales requisitos que les invalidan cualquier eficacia probatoria que pudieran tener.

Otros documentos que también se incorporan tanto a la querrela como a la consignación penal, son los " peritajes " elaborados tanto por auditores de la querellante, como por auditores del Ministerio Público. El " peritaje " de la autoridad fiscal no debiera tener ningún valor, por tratarse de un documento generalmente parcial en favor de la querellante, y muchas veces defectuoso e incompleto. Asimismo, el peritaje que a su vez elaboran los técnicos pertenecientes al Ministerio Público, tampoco resulta válido, porque no se hace teniendo acceso a la contabilidad del contribuyente, y por lo tanto, lo único que hacen estos " peritos " , es copiar el dictamen de la autoridad fiscal, que como ya se vió es parcial, defectuoso e ilegal. En consecuencia esta " prueba pericial " resulta en los delitos fiscales también violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídica establecidas por los artículos 16 y 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**DECIMA SEGUNDA.**— La liquidación de contribuciones supuestamente omitidas y sus accesorios legales, que en un documento específico se acompaña a la querrela, con el cual se pretende demostrar el perjuicio fiscal sufrido por el fisco, al decir del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, " sólo surtirá efectos en el procedimiento penal ", actitud que es injusta, y que provoca una inconstitucional privación de derechos del gobernado, ya que se le impide cuestionar esa liquidación dentro del ámbito estrictamente fiscal. Esta situación es desde luego antigjurídica. Además, se provoca una desigualdad notoria entre algunos delitos fiscales como la defraudación fiscal y el contrabando, en efecto, en esta última situación, la determinación de contribuciones que emite el fisco es susceptible de producir efectos tanto en el ámbito estrictamente fiscal como penal, en cambio en los delitos de querrela esta liquidación o cuantificación del perjuicio no puede producir efectos en el campo fiscal.

Así se tiene que una persona acusada de la infracción y del delito de contrabando, al recibir la liquidación de contribuciones presuntamente omitidas, puede combatir esa resolución en el Tribunal Fiscal de la Federación, no obstante que en la vía penal esté sometido a proceso. Inclusive, es no poco frecuente que ese contribuyente

obtenga la nulidad del cobro tributario pretendido por el fisco y en consecuencia de ello, se dicte el sobreseimiento del proceso penal por desvanecimiento de datos o por inexistencia del ilícito. En los delitos de querrela como la defraudación fiscal, el gobernado de manera muy grave sufre una violación a sus garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas, contenidas en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, por impedirsele hacer uso de los medios de defensa legal que en la vía administrativa le otorgan las leyes fiscales. La independencia que existe entre los procedimientos fiscales y penales prevista en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, queda en entredicho por la conculcatoria redacción del artículo 92 ahora comentado.

**DECIMA TERCERA.-** Por mandato expreso de los artículos 21 y 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el ejercicio de la acción penal que comprende de manera muy importante a la averiguación previa, está de manera exclusiva en manos del Ministerio Público. Sin embargo, tratándose de los delitos fiscales, la precitada fase de la acción penal, o sea la averiguación previa no está en manos del Ministerio Público, sino de las auto--

--ridades administrativas. En efecto, de la lectura de lo --  
dispuesto por la fracción VII del artículo 42 del Código --  
Fiscal de la Federación y por los artículos 10 y 118 del --  
reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito --  
Público, se desprende que esta función investigadora en la --  
comisión de delitos fiscales es desarrollada por órganos --  
administrativos dependientes de esta Secretaría de Estado --  
y muy concretamente por la Subprocuraduría Fiscal de Inves- --  
tigaciones cuya denominación, y desde luego funciones in-- --  
vestigadoras, son contrarias a lo preceptuado por los nume- --  
rales de la Constitución antes señalados. En esta virtud --  
resulta inaplazable hacer un estudio muy minucioso de todo --  
el Derecho Penal Fiscal, con el fin de ajustar su legisla-- --  
ción a los cauces constitucionales de los que está induda-- --  
blemente apartada.



BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.

Acosta Romero, Miguel.- Teoría General del Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa.- México 1968.

Andreozzi, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tipográfica Editora Argentina.- Buenos Aires, 1951.

Arilla Bas, Fernando.- El Procedimiento Penal en México.- Editorial Kratos, México, 1968.

Bielsa, Rafael - Compendio de Derecho Público.- Tomo III.- Derecho Fiscal.- Edición del Autor.- Buenos Aires, Argentina, 1982.

Carbone, Carmelo y Tomasicchio, Tomaso.- Le Sanzioni Fiscali.- Editora Unione.- Tipográfica Editrice Torinese.- Torino, Italia, 1959.

Cárdenas, Raúl F.- Estudios Penales.- Editorial Jus.- México, 1977.

Carrancá y Trujillo, Raúl.- Derecho Penal Mexicano.--

TESIS UNAM

Parte General.- Editorial Porrúa, México, 1982.

Carrara, Francisco.- Programa del Curso de Derecho Penal.- Editorial Reus, Madrid, España, 1925.

Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal - Editorial Porrúa.- México 1982.

Cobo del Rosal, M. y Vives Anton, T.S.- Derecho Penal, Parte General.- Editorial Tirant lo Blanch.- Valencia, España, 1987.

Colín Sánchez, Guillermo.- Derecho Mexicano de Procedimientos Penales - Editorial Porrúa.- México, 1985.

Cuello Calón, Eugenio.- Derecho Penal.- Editorial -- Bosch.- Barcelona, 1947.

Cueto Rúa, Julio.- La Responsabilidad Penal de las --- Personas Jurídicas - Derecho Penal Administrativo.- -- Elaborado en colaboración con Enrique R. Aftalión.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.- el Ilícito Tri-- butario - Estudio Publicado en la Revista " Difusión -

## TESIS UNAM

Fiscal ", editado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.- Número 12.- Enero de 1975.

Fernández y Cuevas, José Mauricio.- Derecho Constitucional Tributario.- Dofiscal Editores.- México, 1983.

Ferreiro Lapatza, José Juan.- Curso de Derecho Financiero Español.- Editorial Marcial Pons.- Madrid, España, 1983.

Ferri, Enrique.- Principios de Derecho Criminal.- Editorial Reus, Madrid, España, 1983.

Fonseca, Fabián de y Urrutia, Carlos.- Historia General de la Real Hacienda.- Imprenta de Vicente García Torres.- México 1852.

Fontan Balestra, Carlos.- Derecho Penal.- Editorial Abeledo-Perrot.- Buenos Aires, Argentina, 1987.

Franco Sodi, Carlos.- Nociones de Derecho Penal.- Ediciones Botas, México, 1950.

García Belsunce, Horacio A.- Derecho Tributario Penal.

Ediciones Depalma.- Buenos Aires, Argentina, 1985.

García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Fiscales Federales.- Editorial Trillas, México 1988.

García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Derecho Fiscal-Penal.- Cárdenas Editor y Distribuidor.- México, 1982.

García Ramírez, Sergio.- Derecho Procesal Penal.- Editorial Porrúa.- México, 1980.

Giorgetti, Armando.- La Evasión Tributaria.- Ediciones Depalma - Buenos Aires, Argentina, 1967.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Derecho Financiero.- -- Ediciones Depalma.- Buenos Aires, Argentina, 1976.

González Bustamante, Juan José.- Derecho Procesal Penal Mexicano.- Editorial Porrúa, México, 1988.

González de la Vega, Francisco.- Código Penal Comentado.- México 1939.

Hansel, Albert.- Diritto Tributario.- Traduzione di --  
Dino Jarach.- Dott. A. Gioffre Editore.- Milán, Italia,  
1956.

Hernández Esparza, Abdón.- el Delito de Defraudación -  
Fiscal.- Ediciones Botas.- México, 1962.

Hidalgo Riestra, Carlos.- Derecho Penal Especial.- --  
Edición del Autor.- México, 1984.

Jiménez de Asúa, Luis.- El Criminalista.- Editorial -  
Victor P. de Závala.- Buenos Aires, Argentina, 1960.

Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- --  
Editorial Lozada.- Buenos Aires, Argentina, 1951.

Jiménez Huerta, Mariano.- Derecho Penal Mexicano.- ---  
Editorial Porrúa.- México, 1980.

Johnson Okhuysen, Eduardo.- Temas Fiscales.- Editorial  
Humanitas.- México, 1985.

Lauré Maurice.- Tratado de Política Fiscal.- Editorial  
de Derecho Financiero.- Madrid, España, 1960.

Lomeli Cerezo, Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- -  
Editorial Porrúa.- México, 1979.

Maggiore, Giuseppe.- Derecho Penal.- Editorial Temis.-  
Bogotá, Colombia, 1954.

Mancilla Ovando, Jorge Alberto.- Teoría Legalista del  
Delito.- Editorial Porrúa.- México, 1987.

Margain Manautou, Emilio.- Introducción al Estudio --  
del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universi--  
taria Potosina.- México, 1983.

Martin, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F.- De--  
recho Tributario General.- Editorial Depalama.- Buenos  
Aires, Argentina, 1986.

Martínez Izquierdo, Severino.- El Delito Fiscal.- --  
Ediciones Rialp - Madrid, España, 1989.

Martínez Pineda, Angel.- Estructura y Valoración de la  
Acción Penal.- Editorial Azteca.- México 1968.

Martínez Vera, Rogelio.- La Procuraduría Fiscal.- Tri--  
bunal Fiscal de la Federación.- Tomo V.- México, 1986.

TESIS UNAM

Martínez Vera, Rogelio.- Nociones de Derecho Administrativo.- Editorial Banca y Comercio.- México, 1983.

Matos Escobedo, Rafael.- La Responsabilidad Penal de las Personas Morales.- Ediciones Botas.- México, 1956.

Mezger Edmund.- Derecho Penal.- Parte General.- Cárdenas Editor.- México, 1985.

Moretti, Gian Carlo.- Profili del Procedimento Sanzionatorio in Materia Finanziaria.- Estudio Publicado en la Revista titulada: "Quaderni della rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanza.- Milán, -- Italia, 1971.

Nowak, Norman.- Teoría y Práctica de la Administración Fiscal.- Edición del autor.- Los Angeles, California, E.U.A., 1970.

Núñez, Ricardo C.- Derecho Penal Argentino.- Editorial Bibliográfica Argentina.- Buenos Aires, 1959.

Osorio Nieto, César Augusto.- La Averiguación Previa.- Editorial Porrúa, México 1981.

Palacios Vargas, José Ramón.- Estudios Jurídicos.- Ediciones de la Universidad Autónoma de Nuevo León.- Monterrey, México, 1969.

Pavón Vasconcelos, Francisco.- Manual de Derecho Penal Mexicano - Parte General.- Editorial Porrúa.- México,- 1967.

Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio.- Curso de Derecho Tributario.- Editorial Edersa.- Madrid, España, 1975.

Pont Mestre, Magín - " Hacia la Superación de una Ceremonia de Confusión: Delimitación del Concepto de --- Infracción en el Derecho Tributario Vigente.- Estudio Publicado en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.- Editorial de Derecho Financiero, --- Madrid, España. Vol. XXXVIII.- Números 195/196. Mayo-Agosto de 1988.

Porte Petit, Celestino.- Programa de la Parte General del Derecho Penal.- Edición de la UNAM.- México, 1968.

-----



Porrás y López, Armando.- Derecho Fiscal.- Editorial -  
Textos Universitarios.- México, 1977.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge.- Dere-  
cho Tributario Mexicano.- Editorial Trillas, México, -  
1988.

Rivera Silva, Manuel.- Derecho Penal Fiscal.- Editore--  
rial Porrúa.- México, 1984.

Rivera Silva, Manuel.- Los Delitos Fiscales Comenta---  
dos.- Ediciones Botas.- México, 1949.

Rodríguez Devesa, José María.- Derecho Penal Español.-  
Parte General.- Editorial D y Kinson.- Madrid, España,  
1988.

Sánchez León, Gregorio.- Derecho Fiscal Mexicano.- --  
Cárdenas Editor.- México, 1986.

Serra Rojas, Andrés.- Derecho Administrativo.- Editore--  
rial Porrúa.- México, 1988.

Sierra, Carlos J. y Martínez Vera, Rogelio.- El Papel

Sellado y la Ley del Timbre.- Relación Documental .-  
Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Públi-  
co.- México, 1972.

Sierra, Carlos, J. y Martínez Vera, Rogelio.- Historia  
y Legislación Aduanera de México.- Edición de la Se-  
cretaría de Hacienda y Crédito Público.- México, 1973.

Tena Ramírez, Felipe.- Leyes Fundamentales de México.-  
Editorial Porrúa.- México, 1973.

Varios Autores.- Ensayos de Derecho Penal y Criminolo-  
gía en Honor de Javier Pifia y Palacios.- Editorial Por-  
rúa, México, 1985.

Varios Autores.- Estudios Jurídicos en Honor de Raúl  
F. Cárdenas.- Editorial Porrúa.- México 1983.

Varios Autores.- Tribunal Fiscal de la Federación.- --  
Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México.- México,  
1982

Villalobos, Ignacio.- Derecho Penal Mexicano.- Edito-  
rial Porrúa.- México, 1975.

Villegas Basavilvaso, Héctor.- Curso de Finanzas.- Derecho Financiero y Tributario.- Ediciones Depalma, --- Buenos Aires, Argentina, 1980.

Yañez Ruiz, Manuel - El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de nuestra Organización Política.- Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- México, 1958.

Zaffaroni, Eugenio Raúl - Manual de Derecho Penal.- --- Cárdenas Editor y Distribuidor.- México, 1988.