

4/1 300609
2ej



UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE DERECHO

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**CONSIDERACIONES PENALES-FISCALES EN
RELACION AL DELITO DE CONTRABANDO**

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ANTONIO VALDEZ GONZALEZ

DIRECTOR DE TESIS:
LICENCIADO RICARDO HERRERA TENORIO

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1991



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I

MEXICO Y SU POLITICA CRIMINAL.

1.- ASPECTOS GENERALES.

1

CAPITULO II

EL ILICITO TRIBUTARIO

1.- DELITO FISCAL E INFRACCION FISCAL.

31

2.- LA TENTATIVA EN LOS DELITOS FISCALES.

38

A) Naturaleza Jurídica.

41

B) Características y Elementos.

43

C) Clases de Tentativa.

47

D) La Tentativa en el Delito de
Contrabando.

53

	Página
3.- LOS DELITOS FISCALES.	54
4.- RESPONSABILIDAD EN LOS DELITOS FISCALES.	65
5.- PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION PENAL EN LOS DELITOS FISCALES.	67

CAPITULO III.

LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO.

1.- GENERALIDADES.	73
2.- LAS CONTRIBUCIONES.	79
3.- PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.	82
4.- EFECTOS DE LA TRIBUTACION.	86
A) La Repercusión.	87
B) La Difusión.	87
C) La Absorción.	88

	Página
D) La Elusión.	88
5.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.	88
6.- LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.	90
A) El Crédito Fiscal.	91
B) La Determinación.	92
C) Los Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria.	94
D) La Capacidad.	97
F) El Domicilio.	97
7.- EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.	99
8.- LA EXENCION TRIBUTARIA.	105

CAPITULO IV

EL DELITO DE CONTRABANDO

1.- REFERENCIAS HISTORICAS.	108
2.- CONTRABANDO COMO DELITO E INFRACCION. PRINCIPIO "NON BIS IN IDEM".	115
3.- EL DELITO DE CONTRABANDO. HIPOTESIS LEGALES.	128
4.- DE LA EQUIPARACION CON EL DELITO DE CONTRABANDO.	138
5.- PENALIDAD EN EL DELITO DE CONTRABANDO.	146
6.- EL CONTRABANDO CALIFICADO.	150

CONCLUSIONES.

I - IX

BIBLIOGRAFIA.

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

Es del conocimiento general que el Derecho, como Ciencia, tiene como meta fundamental armonizar los factores políticos, económicos y sociales dentro del Estado, a fin de proporcionar un cuadro de vida más justo y equitativo. Es por ello que la paz, la tranquilidad, el progreso, la justicia y el orden dependen del equilibrio existente entre la esencia del ser humano y su objetivación en el Derecho .

De este modo, el Estado, con apoyo en los instrumentos jurídicos existentes, busca satisfacer las necesidades de la colectividad, a efecto de realizar su objetivo total : el establecimiento del bien común.

Sin embargo, dentro de un régimen de Derecho, es común que se susciten transgresiones a los Ordenamientos Legales Positivos por sujetos que, en afán de proteger sus intereses particulares se apartan de las prevenciones generales de la norma vigente, lesionando el bien jurídico tutelado, mismo que es de orden público.

Es por ello que la satisfacción de necesidades superfluas a través del contrabando representa una verdadera agresión a la economía del país; su práctica intensiva se

traduce en innumerables efectos negativos de todos los órdenes, jurídicos, sociales y políticos, además de significar un fraude al fisco y en general a toda la comunidad.

Razón por la cual resulta necesario reprimir tal conducta nociva, por medio de cuerpos legales que la sancionen y, a la vez desalienten su práctica.

El contrabando manifiesta un acto de rebeldía legal y económica, una acción contra las disposiciones restrictivas de la importación de diversos bienes de producción y de consumo, contrarrestando las medidas de política económica impuestas con el objeto de acelerar el progreso e industrialización del país.

En lo que se refiere a la importación de productos de aplicación industrial, introducidos al país usando artimañas dolosas para evitar el pago del tributo correspondiente, se benefician aisladamente las industriss que emplean tales tácticas, pero perjudican al sector industrial en su conjunto, propiciando la desigualdad productiva respecto de las empresas que sí operan legalmente.

El contrabando representa una competencia desleal hacia la industria y el comercio nacionales, por lo que se limitan las posibilidades de competir en el Comercio Internacional, acentuándose el desequilibrio en la balanza comercial, ya que

proliferan las importaciones de artículos no previstas, revistiendo gravedad igualmente, el que salgan ilícitamente al exterior productos necesarios para el desarrollo de México.

En el aspecto tributario, el contrabando reduce la captación de ingresos de naturaleza fiscal, y por ende el ahorro público; lo que trae como consecuencia contar con menores recursos propios para destinarlos a la inversión productiva y de interés social, frenando el proceso de desarrollo integral, lo que repercute inevitablemente en los niveles de vida de la población.

Así lógicamente, si la inversión pública se retrasa, incide en un escaso dinamismo de economías externas, desalentándose la inversión privada, lo que da pie a que las empresas medianas y pequeñas reduzcan su volumen de producción, corriendo inclusive el riesgo de quiebra. Se dificulta aún más la creación y adecuación de tecnologías; tales agravantes repercuten en un crecimiento del índice de desempleo, se reduce el consumo, disminuyen las disponibilidades bancarias y se acentúa a la inequidad en la distribución del ingreso.

En razón a lo anterior, se hace necesario recurrir en mayor medida al endeudamiento externo, se reducen los activos internacionales en el país, se acelera la fuga de divisas, y en general, se agudiza la dependencia externa.

Desde otro punto de vista, se pierde todo sentido de conciencia social, económica y nacionalista, puesto que al contrabandista no le interesa reflexionar acerca del daño que causa a la nación con su conducta ilícita, prefiriendo proteger sus intereses particulares, desatendiendo a los efectos negativos que acarrea su actitud corrupta, la cual, en no pocas veces es secundada y prolijada por los mismos empleados públicos. Razón por la cual se justifica su regulación en un cuerpo Normativo, a efecto de sancionar y prevenir la comisión de dicho evento delictivo.

C A P I T U L O I

MEXICO Y SU POLITICA CRIMINAL

I. ASPECTOS GENERALES.-

De acuerdo a la constante transformación de la sociedad en base al comportamiento del hombre en la misma, suscitada por factores como: tiempo, espacio y cultura primordialmente, no es posible seguir un patrón rígido inmutable que norme las actividades tanto económicas como socio-políticas y jurídicas en forma eterna, ya que al cabo del tiempo, esos sistemas resultan obsoletos e inadecuados y que difícilmente podrían ccadyuvar a satisfacer las necesidades sociales que se suscitasen en una época distinta a la que fueron creados. Es por ello que constantemente, el Estado debe renovar las estructuras que lo constituyen para no perder la funcionalidad en cuanto al desempeño de las actividades, en beneficio de la comunidad a la que representa legítimamente.

De acuerdo a lo anterior, surge una necesidad de planeación estructurada y funcional de las labores a desempeñar por los diversos organismos del Estado que componen a la administración pública, tanto centralizada como descentralizada y desconcentrada, así como de la participación activa de la ciudadanía, armonizando y complementando de este modo las

actividades correspondientes en beneficio de todos.

Llevar a cabo una planeación, implica así mismo una organización, la cual será cada vez más amplia en la proporción que el hombre crea estructuras sociales más complejas.

Generalmente se identifica a la planeación con el aspecto puramente económico, más sin embargo, debe existir una vertiente propia encaminada a establecer la reacción del Estado frente a diversas situaciones, concretamente al factor criminalidad, entendido como el fenómeno social cuya expresión cuantitativa es la suma de los delitos individuales, comprendiendo ampliamente su génesis, desarrollo y consecuencias sociales, pues no basta con alentar una mejoría económica en el pueblo para abatir los altos niveles de delincuencia, aunque debe de quedar bien establecido que las condiciones socio-económicas críticas inducen a un alza significativa en los citados índices delictivos.

A este punto en concreto, Garófalo señala que "Las crisis económicas ocasionan que sea más viva en todos los aspectos, la lucha por la existencia, con su poder criminógeno", (1) entendiéndose por crisis económica a la ruptura del equilibrio económico, en este caso, del Estado y cuyas consecuencias dañan la economía del individuo.

Hay que hacer énfasis respecto a la planeación de una adecuada política criminal, la cual no debe reducirse únicamente a una simple corrección o enmienda de proyectos establecidos, sino que debe contener una transformación completa, que se dirija al sistema normativo penal, y a las instituciones y procedimientos encargados de la impartición de justicia.

De este modo deben de tomarse en cuenta como elementos importantes para la planeación de una política criminal acorde a las necesidades de una nación a los siguientes:

1.- La certeza que se tenga de los recursos culturales y económicos con los que se cuenta, así como el nivel educativo de la sociedad.

2.- La situación socio-política por la que atraviesa el Estado.

3.- Un análisis minucioso y objetivo de los factores criminógenos, así como de las tendencias delictivas generales.

4.- La estructuración de los medios y técnicas idóneas para penetrar en el comportamiento humano, de tal modo que sea posible una verdadera prevención y control eficaz de la criminalidad.

En resumen, se puede entender como el conjunto de factores políticos, sociales, técnico jurídicos y criminales, estructurados y esquematizados, que en conjunción con las prioridades, medios e instituciones, buscan la implantación de una política criminal. En nuestro sistema jurídico encontramos que el artículo 26 constitucional señala que:

Art. 26 "El Estado organizará un sistema de planeación democrático del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenido en esta constitución determinarán los objetivos de la planeación, la planeación será democrática. Mediante la participación de los diversos sectores sociales recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al ejecutivo para que establezca los

procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Así mismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases que el ejecutivo federal coordina mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución.

En el sistema de planeación democrática, el congreso de la unión tendrá la intervención que señale la Ley." (2)

De aquí desprendemos que el Estado será el responsable directo de la organización de un sistema de planeación del desarrollo nacional; teniendo como finalidad establecer una economía sólida y creciente permanente, dinámica y equitativa, tendiente al logro del bien común.

Las actividades que se realizan dentro de la sociedad son muy diversas y es el Estado quien les asigna el lugar que les corresponde de acuerdo al modelo de desarrollo requerido, por lo que es importante precisar el planteamiento de prioridades buscando equilibrar a los sectores de la población, evitando postergar las demandas de los diferentes grupos sociales que requieren atención inmediata.

Para lograr este objetivo está prevista la existencia de un plan nacional de desarrollo, donde estén contenidos detalladamente, tanto los objetivos que se pretendan alcanzar, como las medidas que han de tomarse para lograr esos propósitos.

Este plan tiene como fin primordial armonizar las múltiples finalidades propuestas, siendo un catálogo en donde estén contenidos los programas más específicos.

De conformidad a lo establecido en los artículos 8o. y 16o., fracción I de la Ley de Planeación, es competencia de las Secretarías de Estado y de las Dependencias de la Administración Pública Centralizada, intervenir en la planeación nacional, concurriendo a la fijación de objetivos y prioridades e interviniendo en la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo en las materias que les corresponda por razón de su competencia.

Surge entonces un cuestionamiento lógico, a quién le corresponde la planeación de la política criminal del Estado Mexicano?

En el artículo 4 fracción I de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República se señala que le corresponde entre otras funciones:

"La participación conforme al artículo 26 Constitucional, a la Ley de Planeación y al Plan Nacional de Desarrollo, en el estudio, la promoción y la educación de programas y acciones correspondientes a la procuración e impartición de Justicia."

(3)

Por lo que se desprende del texto anterior, que el órgano de la administración pública federal responsable de la planeación de la política criminal es la Procuraduría General de la República.

Para dar cumplimiento a esta actividad prioritaria, esta entidad administrativa, debe de apoyarse también en el programa sobre procuración e impartición de justicia, el cual señala tres objetivos fundamentales:

1) Realización de una reforma jurídica para construir un derecho moderno y justo.

2) Reorientar a fondo las instituciones que procuren e impartan Justicia.

3) Modificar la formación y conducta de servidores públicos que laboren en dichas instituciones.

El preparar cierta y racionalmente cada uno de los

objetivos, así como la identificación de los medios necesarios a utilizar, tendientes a establecer un marco preventivo controlador y contenedor de la delincuencia, que resulte justo y eficaz, consistirá en sí una planeación de la política criminal, asistiéndose por supuesto, de los elementos sociales, económicos y políticos necesarios. Asimismo, el Estado cuenta con instituciones y vehículos para su lucha contra la delincuencia, tales como, el marco normativo vigente (Código Penal, Código de Procedimientos Penales, Ley de Amparo), las leyes especiales que contengan tipos penales y las sanciones, la Secretaría de Protección y Vialidad, el Poder Judicial, los establecimientos carcelarios y centros de adaptación social y por supuesto la colaboración de la comunidad.

Es menester recalcar que un Estado de derecho debidamente constituido debe regir sus actividades en base a su carta magna, en la cual está plasmada su ideología y por ende, la política criminal a seguir, la que debe de encuadrarse dentro de los principios rectores de la misma.

En estos preceptos se encuentran las directrices que siguen tanto el sistema penal, como la política criminal del Estado Mexicano y por ende los límites del derecho penal mismo.

México, como Estado de derecho, rige sus actividades de acuerdo a un sistema jurídico propio, generándose por un lado,

una serie de garantías para los ciudadanos y por otro, los límites de las actuaciones del Estado propio.

El Estado al momento de reconocer expresamente los derechos humanos, se compromete a respetarlos dentro del plano material objetivo y no solo en forma meramente enunciativa, creandose de esta manera una correspondencia formal y real, manteniendo vigente el principio de soberanía popular.

De este modo el Estado se legitima en el ejercicio del poder siempre que sus actividades permanezcan dentro del parametro establecido por la Constitución; por lo que ningún órgano del mismo podrá actuar fuera de la esfera de su competencia ni extralimitarse en sus funciones.

Todas las instituciones políticas han sido creadas con el fin de responder eficazmente a las necesidades del ciudadano en general, es así que con la colaboración activa de los particulares se facilita a su vez la realización de los cometidos del Estado por lo que al contar con un mejor nivel de educación y una adecuada estructuración política justa y democrática, el aporte de la población en lo referente al cumplimiento de sus obligaciones será mayor, facilitando la resolución de los problemas de la administración pública.

Más sin embargo, el incumplimiento o violación a la

Ley se da constantemente, por ello es necesario que dentro de la norma se establezca un capítulo correspondiente a sancionar las acciones u omisiones dolosas o culposas según sea, a la misma, lo que facilita su eficacia y justa aplicación.

Tenemos que aceptar que el Estado debe de actuar en forma autoritaria hasta cierto punto, para poder cumplir su misión, para ello cuenta con las sanciones como medios idóneos para lograr el cumplimiento de la Ley, obligando al individuo renuente a ella a someterse a los preceptos que prescribe.

Por ello se considera a la sanción como un remedio extremo y necesario que coadyuva a mantener el principio de legalidad dotando a la norma de eficacia ante la inobservancia de la misma.

Es así que a través del derecho penal, persigue las conductas tipificadas como delitos ejercitando el "iuspuniendi" a través de sus tres aspectos.

- 1) amenazando preventivamente
- 2) imponiendo las penas
- 3) ejecutando las penas

De este modo se establece un mecanismo de control social y toca a la política criminal señalar en qué forma dónde y cuándo se han de aplicar los criterios que contempla.

Es pertinente señalar la existencia de determinados principios que han de observarse para el establecimiento de una política criminal justa y funcional.

En nuestro país estos puntos van a demarcar los parámetros dentro de los cuales, el Estado deberá de ejercitar la "iuspuniendi" del cual está investido, así como también, van a determinar garantías para el individuo, las que, servirán como freno a las actuaciones del propio Estado.

Estos principios son los que a continuación se detallan:

1) Legitimidad: El Estado, como producto de la voluntad popular a través del consenso general de la población, y en ejercicio de la soberanía que por ende le corresponde, tiende siempre a la protección del interés general buscando con ello el establecimiento de un equilibrio social y la permanencia del bien común.

Es por ello que ha de prevenir y reprimir la realización, por acción u omisión, de conductas calificadas como

delictivas que alteran en forma determinante la economía y paz social.

Para conseguirlo, deberá de auxiliarse por el sistema normativo penal vigente, de la policía preventiva, de los tribunales penales, de los órganos de procuración de justicia penal y de los establecimientos carcelarios, a fin de corregir las citadas conductas desviadas.

2) Mínima Intervención: Solo en casos que haya necesidad jurídica real y concreta, el Estado se servirá del derecho penal como instrumento de corrección, absteniéndose de hacerlo arbitrariamente por cualquier motivo o contravención a una norma, lo cual podría en caso contrario, desembocar en una constante violación de garantías individuales.

Para el caso de que se suscitaren violaciones ó infracciones menores a una norma, el Estado también tiene la obligación de prevenirlas y corregirlas y para ello se servirá de medios sancionadores de carácter administrativo, tales como las multas, el decomiso, la clausura y el arresto entre otros, que revisten menor gravedad para el individuo infractor y posiblemente con mejores resultados en términos generales.

Unicamente en la hipótesis de que estas medidas sancionadoras resultaren ineficaces o insuficientes para el

control de la conducta social, se tendrá que acudir al derecho penal como "ultima ratio legis".

3) Bien Jurídico: El derecho penal, como instrumento propio de la política criminal, únicamente será destinado a la protección de bienes jurídicos, tanto colectivos como individuales fundamentales de especial significativo y relevancia, tales como: la vida, la integridad corporal, la libertad, la propiedad, la posesión, etc.

Se puede ver que estos bienes jurídicos representan el interés general de la sociedad y a su vez revisten un carácter de universalidad puesto que son protegidos dentro de las legislaciones de casi todo el mundo, lo que viene a confirmar su importancia.

Ahora bien, existen otro tipo de bienes, que por su puesto son relevantes y, para que se dé un óptimo funcionamiento del Estado y de la sociedad, deben de ser protegidos por sistemas normativos, sin embargo, estos implican menor entidad jurídica, y para el caso en que se contravengan las leyes que los prescriben, existen a su vez sanciones específicas contra los posibles infractores sin necesidad de acudir al derecho penal común, evitando así la violación al principio de mínima intervención.

4) Acto ó Conducta: El derecho penal solo puede ordenar la observancia o prohibir en su defecto una serie de acciones u omisiones conductuales tipificadas previamente como delitos dentro del cuerpo legal respectivo, y dado el caso concreto se impondrá en consecuencia la pena correspondiente a la misma, más nunca debe de agravarse la misma al juzgar, por una determinada condición socioeconómica, política, étnica, religiosa, física, etc., del indiciado.

5) Tipicidad: De acuerdo con este punto las conductas humanas contrarias a la sociedad que lesionen un bien jurídico de los llamados elementales, deben de estar encuadrados en el texto legal de la materia, amplia y claramente descrita, para que constituyan un delito; en otras palabras tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo legal.

6) Culpabilidad: Algunos autores consideran al delito como la expresión de una determinada actitud interna contraria a los valores y leyes preestablecidas por la sociedad, lo cual la califica como responsable.

Para dar un matiz más justo a la pena, es indispensable que el hecho delictivo se haya realizado con culpabilidad del individuo que delinque, por lo que se entiende que no debe haber pena sin culpabilidad y que la pena no deba rebasar el límite de la misma. Es menester mencionar algunos

conceptos relativos a la culpabilidad para comprender mejor lo antes descrito.

Jiménez de Asúa la define como "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica." (4)

Porte Petit enuncia que es "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto." (5)

Villalobos indica que "la culpabilidad genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo ó indirectamente por indolencia o desatención nacida del desinterés o subestimación del mal frente a los propios deseos, en la culpa." (6)

Es pues la culpabilidad, la relación que existe entre la comisión intencional o culposa del delito y la conciencia que se tenga de la alteración al orden jurídico establecido, causada por esa conducta, misma que es considerada como reprobable e impropia tanto por el sujeto activo como por la sociedad en que se desenvuelve.

7) Presunción de Inocencia: En este caso el Ministerio

Público, como representante de la sociedad, de acuerdo a lo establecido por el artículo 21 Constitucional, deberá de ocuparse de reunir los elementos suficientes para demostrar la culpabilidad del indiciado antes de que sea sujeto de alguna pena corporal impuesta por autoridad judicial.

8) Retribución: Retribución significa pagar una cosa con algo semejante o equivalente, luego entonces la retribución de la que habla este principio de política criminal, radica en que, con la imposición de la pena por autoridad judicial al reo, se retribuye hasta cierto punto a la sociedad por el daño que se cometió. Sin embargo, si bien este castigo ha de ser ejemplar, deberá de guardar proporcionalidad con la conducta realizada y los bienes jurídicos lesionados con ella, sin llegar nunca a extremos de crueldad y venganza.

Tanto la debilidad en la cantidad de la pena que señala la Ley, como el exceso en la misma, resulta una deficiencia peligrosa que conduce necesariamente a la injusticia, por lo que debe de buscarse siempre como objetivo, el equilibrio razonable y justo entre conducta criminal y castigo.

9) Prevencion: El maestro Castellanos Tena nos señala que pena "es la solución de la sociedad contra acciones ú omisiones lesivas al orden jurídico previamente establecido en un Estado"

(7) Por otro lado Bernaldo de Quirós dice que pena "es la reacción social jurídicamente organizada contra el delito." (8) Dicho en otras palabras pena es el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente para conservar el orden jurídico, todo lo anterior tiene relación estrecha con este punto "prevención," pues es menester señalar que la pena no tiene una función puramente retributiva al ejecutarse, sino que también implica una prevención de actos delictivos.

Es así que ésta tiene dos vertientes:

1) Abstracta: La pena desde este punto de vista constituye un obstáculo psicológico, pues con su amenaza contramotiva la voluntad del delincuente haciendo más difícil la comisión de un delito, y al mismo tiempo evita la posible reincidencia de otros sujetos en esa conducta penal.

2) Concreta: Opera como una sanción de facto que castiga al delincuente corrigiendo su conducta e intimidándolo en particular para que no reincida en ella y de igual modo intimida al resto de la población que pudiese pensar en llevar a cabo la comisión de ese delito.

El Maestro Cuello Calón, a mayor abundancia refiere que: "La pena aspira a los siguientes fines: Obrar en el

delincuente creando en él por el sufrimiento, motivos que le aparten del delito en el porvenir y reformarlo para readaptarse a la vida social. Además debe perseguir la ejemplaridad patentizando a los ciudadanos pacíficos la necesidad de respetar la Ley." (9)

Para completar este punto es necesario señalar algunos caracteres que constituyen a la pena. Esta ha de ser:

a) Intimidatoria - Porque evita la delincuencia por temor a su posible aplicación.

b) Ejemplar - Porque debe quedar como constancia y ejemplo a los demás y no solo al delincuente, advirtiendo la efectividad de la amenaza.

c) Correctiva - Porque induce a la readaptación social del individuo, impidiendo la reincidencia.

d) Eliminatoria - Ya sea temporal o definitiva de la persona del reo dentro de las actividades comunes de la población al momento de su reclusión en un establecimiento carcelario.

e) Justa - Debe existir proporción entre la gravedad de la conducta realizada así como de los daños causados por

el delincuente y la pena prevista por la Ley.

10) Jurisdiccionalidad: Trata acerca de la obligatoriedad de llevar previamente un procedimiento con las formalidades de Ley y en observancia de las garantías individuales y debido proceso ante tribunales judiciales competentes de acuerdo a la naturaleza del delito cometido, antes de que se decreta la imposición y ejecución de una pena.

Con anterioridad hemos podido observar que de entre el vasto número de intereses a los que el derecho tutela, sobresalen algunos que, por su importancia superlativa, deben de ser protegidos ante todo por considerarse fundamentales y con ello garantizar el funcionamiento del orden social.

Es por esto que para lograrlo, el Estado esta facultado para valerse de medios adecuados y eficaces, dando paso en consecuencia al nacimiento de la necesidad y justificación propia del derecho penal; el cual por su carácter positivo, puede restablecer y conservar el orden social.

Para definir al derecho penal y poder entender con mayor claridad su esencia, citaremos los conceptos siguientes:

Magiore señala que derecho penal es "La rama del derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las

medidas de seguridad, que tiene por objeto inmediato la creación y la conservación del orden social." (10)

Por su parte Villalobos señala que "es una rama del derecho público interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social, reprimiendo los delitos por medio de las penas." (11)

Para Carrancá y Trujillo, "Es el conjunto de Leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de las mismas a los casos de incriminación." (12)

En base a lo expuesto en las definiciones citadas tenemos que al derecho penal se le considera una rama del Derecho Público Interno, debido a que norma las relaciones entre el poder y los gobernados y cuya teleología es mantener un orden jurídico dentro de la comunidad en la cual rige, atacando, reprimiendo y previniendo las conductas delictivas a través de las penas establecidas en los cuerpos legales respectivos.

Ahora bien, en la doctrina se ha subdividido al derecho penal en:

a) Derecho Penal Subjetivo: Que, como señala Mezger, "es el conjunto de reglas que norman el ejercicio del poder punitivo

del Estado, conectando en el delito como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica."

En otras palabras es el cuerpo de leyes penales que contienen las conductas calificadas como delictivas y las sanciones que corresponden al caso. (13)

h) Derecho Penal Objetivo: Es en sí el iuspuniendi del Estado, o sea la facultad sancionadora de la que está investido para castigar todas aquellas conductas contrarias a la Ley, sirviéndose de las normas penales establecidas para ello.

Cuello Calón lo define como "El Derecho del Estado a determinar, imponer y ejecutar las penas y demás medidas de lucha contra la criminalidad." (14)

c) Derecho Penal Sustantivo: Es la sustancia del Derecho Penal, son las normas relativas al delito, a la pena y las medidas adoptadas en contra de la delincuencia.

d) Derecho Penal Adjetivo ó Procesal: Es el conjunto de normas relativas a la forma de aplicación de las leyes penales a casos particulares de modo sistemático y no arbitrario.

Lo anteriormente enunciado nos da una breve idea de lo que es el Derecho Penal en general, el cual para poder cumplir

más eficazmente con sus objetivos y funciones, tendrá que recurrir al auxilio de otras disciplinas como lo son: la criminología, la antropología criminal, la sociología criminal, la endocrinología criminal, la psicología criminal, la estadística criminal y la criminalística.

Ahora bien, tenemos que diversos autores han tratado de especificar dentro de una misma disciplina jurídica, conceptos homogéneos más concretos de acuerdo a la materia de que se trate, y el derecho penal no ha sido la excepción, puesto que en lo referente a los delitos cometidos en contra de las normas tributarias, se ha creado la disciplina conocida como derecho penal tributario, derecho penal financiero ó más comunmente llamado "Derecho Penal Fiscal."

Dino Jarach define al derecho penal tributario como:

El Conjunto de normas que define los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas correspondientes." (15)

Se observa que a través del tiempo, los delitos contra el Fisco siempre han perdurado aún por encima de los múltiples esfuerzos realizados por el Estado para la eliminación de los mismos.

Sin embargo, por tradición los miembros de los diferentes grupos sociales se han resistido a soportar cargas tributarias aun cuando no sean excesivas, debido a que es difícil aceptar una idea de sacrificio de utilidades sin obtener a cambio una contraprestación tangible e inmediata.

Esta aceptación del pago de obligaciones tributarias solo se llega a dar en casos de guerra ó de conflictos graves por los que llegue a atravesar el Estado donde se haga patente la necesidad de allegarse de fondos para solventar la crisis que ponga en peligro inminente la estabilidad económica y social de la comunidad.

Es así que para evitar que la carga tributaria solo sea soportada por unos cuantos que sí cumplen con sus obligaciones fiscales, aparece el derecho penal fiscal y por consecuencia las sanciones correspondientes con el objeto de resarcir los daños causados por el contribuyente renuente, ya que el Estado al momento de aplicar el monto global de lo recaudado por vía tributaria, lo destina a la satisfacción de necesidades colectivas (agua, electricidad, educación, seguro social, obras públicas, etc.), obvio es que el individuo que omite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales atenta directamente contra las instituciones mencionadas, convirtiéndose así en un delincuente que lesiona a la economía de la comunidad.

De ahí que el Estado deba de sancionar este tipo de conductas y en la medida de lo posible evitar su realización, más sin embargo, surge la duda en cuanto a la forma de punibilidad de estos ilícitos, misma que toma dos ángulos definidos:

1) Algunos autores consideran que estas conductas ilícitas deben de ser sancionadas como delitos comunes, esto es que corresponde al derecho penal ordinario encargarse de ellas.

2) Otros aducen que por su carácter especial deben de ser castigadas en forma también especial, diferente a lo que señala el derecho penal común, creándose para ello un derecho especial encargado *expofeso* de la regulación de estos ilícitos.

De la disyuntiva planteada nacen dos corrientes doctrinales para justificar la validez de dichas aseveraciones, estas son: a) corriente penalista y b) corriente administrativista.

a) Corriente Penalista:

Surge a finales del siglo XIX en Alemania, debido a la abundancia de fraudes fiscales, los que eran considerados como infracciones especiales sancionadas benevolentemente por las leyes fiscales de la época.

Meyer y Wagner realizan una crítica al respecto, donde aseveran que la represión en contra de las infracciones fiscales corresponden al derecho penal ordinario, fundamentando sus tesis en los siguientes puntos:

1) Tanto el legislador en materia fiscal, como el correspondiente en materia penal, tienen por objeto la restricción de la libertad de acción del individuo en favor del bienestar común y de la protección de los intereses generales.

2) Al Estado soberano le corresponde la facultad pecuniaria de recaudación de impuestos, mismos que constituyen el tesoro de la colectividad, por lo que los delitos tributarios afectan en forma directa el patrimonio general de manera semejante al daño causado por los delitos contemplados por el derecho penal ordinario.

3) Debido a que el sujeto que viola las normas fiscales busca más que nada evitar la disminución en su patrimonio personal por motivo del pago de impuestos, constituye en esencia el mismo móvil que justifican las penalidades ordinarias." (16)

Al respecto Myback Rheinfeld, considera que la existencia propia del derecho penal tributario será poco

práctico en su aplicación "el derecho financiero no es incompatible con la aplicación simultánea del derecho penal ordinario respecto a los actos u omisiones que constituyen delitos financieros y que al mismo tiempo son delitos para el derecho común." (17)

Malinverni acota que no cabe hacer distinción entre derecho penal ordinario y derecho penal administrativo, ya que el derecho penal tributario pertenece al derecho penal general, negando así la existencia de un derecho penal especial. (18)

Dentro de esta misma corriente, el español Sainz de Bujanda indica que la infracción tributaria es de naturaleza netamente criminal debido a que por su estructura es igual a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad al cual el ordenamiento sanciona con una pena. (19)

b) Corriente Administrativista:

Esta tendencia apoya la tesis de la existencia propia de un derecho penal especial, de carácter administrativo, que debe de avocarse al estudio y sanción de estos ilícitos fiscales, dejando a un lado al derecho penal ordinario el cual es propio para castigar conductas criminales únicamente.

Spiegel y Binding, autores alemanes, consideran que un fraude fiscal es en realidad un ataque contra los derechos pecuniarios del Estado, de carácter especialísimo que merece un tratamiento también especial, diferente al derecho penal ordinario. (20)

El objeto de este derecho penal especial según Schmidt, es la protección de intereses económicos materiales, vitales para que el Estado pueda prestar eficazmente sus servicios y cumplir con sus cometidos.

Goldschmidt por su parte, señala la existencia de dos tipos de ilicitud:

- a) La que atenta contra el orden jurídico en general.
- 2) La que viola normas protectoras del bienestar común o estatal. (21)

En razón a lo anterior, será entonces el derecho penal ordinario quien se encargue de reprimir aquellos actos que violen a los deberes morales, mientras que al derecho penal administrativo tendrá como objetivo perseguir y eliminar la posible oposición del particular contribuyente a la realización del bien común.

En este supuesto, la sanción actúa únicamente como una reacción de la administración en contra del particular que no colabora con los propósitos del Estado.

De acuerdo a esta tesis, la infracción fiscal implica una desobediencia a las órdenes de la administración, puesto que quebranta un fin administrativo con la conducta desarrollada y no un orden jurídico, siendo la diferencia existente con un ilícito criminal.

Aún así, el autor considera que el derecho penal ordinario y el derecho penal administrativo son parte de una unidad superior, por lo que el derecho penal administrativo puede recurrir a los principios del derecho criminal.

En el extremo de esta corriente administrativista, se encuentra De Matteis, quien indica que el derecho penal financiero debe de tener una existencia propia, al cual define como : "la rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el reino a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas a las necesidades de la colectividad." (22)

(1) GRAUE, DESIDERIO.- Sociología del Contrabando. Revista de Estudios Sociológicos, México, D.F., 1954, Pág. 35

(2) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Artículo 26.

(3) LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Artículo 4o.

(4) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. La Ley y el Delito, Buenos Aires, 1973, Pág. 352.

(5) CITADO POR CASTELLANOS FERNANDO. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa, México, 1989. Pág. 273.

(6) IDEM, Pág. 234.

(7) CASTELLANOS, FERNANDO. Op. Cit. Pág. 318.

(8) IDEM. Pág. 318.

(9) IDEM. Pág. 319.

(10) IDEM. Pág. 19.

(11) VILLALOBOS, IGNACIO. Derecho Penal Mexicano. Porrúa. México, 1960. 2a. Edición. Pág. 16.

(12) CASTELLANOS, FERNANDO. Op. cit. Pág. 21.

(13) IDEM. Pág. 21.

(14) IDEM. Pág. 22.

(15) JARACH, DINO. El Hecho Imponible. Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, 1943. Página 21.

(16) FONROUGE, GUILIANI. Derecho Financiero Tomo II. Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina.

(17) IDEM, Pág. 619.

(18) IDEM, Pág. 619.

(19) IDEM, Pág. 620.

(20) IDEM, Pág. 622.

(21) IDEM, Pág. 623.

(22) IDEM, Pág. 629.

C A P I T U L O I I

EL ILICITO TRIBUTARIO

1.- DELITO FISCAL E INFRACCION FISCAL

Es de hacer notar que para que una Ley pueda operar con plena eficacia, debe de dotársele de elementos preventivos o represivos con el fin de hacer posible su cumplimiento.

En materia fiscal corresponde a la Administración Pública, velar por el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin necesidad de recurrir al poder judicial, pudiendo a través de sus órganos competentes, calificar y sancionar conductas ilícitas fiscales, obteniendo así mayor rapidez, agilidad de tramitación y eficacia en el cumplimiento de las obligaciones omitidas amén de imponer las sanciones correspondientes.

Sin embargo, ocurre que determinadas conductas ilícitas consideradas como infracciones a la Ley Fiscal revisten tal gravedad y trascendencia que es necesario sancionarlas con penas privativas de la libertad.

Es así que nos encontramos frente a dos figuras jurídicas distintas, el delito fiscal y la infracción fiscal, por lo que es oportuno señalar las diferencias existentes entre ambos conceptos.

Ciertos tratadistas dividen a los ilícitos en tres grupos de acuerdo a la naturaleza y pena que conlleva la comisión de los mismos, por lo que tenemos:

a) Crímenes. Son los que lesionan los derechos naturales como la vida y la libertad y son castigados con penas inframantes.

b) Delitos. Los cuales atentan en contra de los derechos creados por la sociedad, tales como la propiedad, la posesión, etc., y ameritan como sanción penas correccionales.

c) Infracciones. Son aquellos ilícitos que lesionan los reglamentos de policía y buen gobierno, siendo sancionados con penas de carácter precunario.

Concretamente en materia fiscal, nos referiremos a la diferencia existente entre la infracción fiscal y el delito fiscal, por lo que se enuncian las definiciones siguientes:

Infracción Fiscal. Es la conducta típica antijurídica y culpable con la que se incumple con una obligación fiscal de la que es responsable una persona individual, colectiva o unidad económica, que es sancionada con pena económica por un órgano de la Administración Fiscal.

Delito Fiscal. Es la conducta típica antijurídica culpable y punible con la que se incumple con una obligación fiscal de la que es responsable una persona individual y que por la gravedad que reviste el daño causado a la administración pública se sanciona con pena preventiva de la libertad, siendo competente para conocer del mismo el poder judicial.

Asimismo, encontramos diversas teorías que tratan de esclarecer la diferencia entre infracciones y delitos:

1. Diferencias en cuanto al aspecto ontológico.

a) Por su Naturaleza: Beccaria indica que los ilícitos deben de clasificarse en tres tipos:

1.- Los que destruyen la seguridad social

2.- Los que subvierten la seguridad privada

3.- Los que atentan contra las consideraciones de bien

público. (1)

Carrara considera que la infracción es semejante a la transgresión, puesto que no lesiona los derechos naturales o de la sociedad y que la represión utilizada es únicamente con fines de utilidad colectiva al considerar que no existe algún daño o violación al derecho. (2)

b) Por su Antijuridicidad. Binding opina que las contravenciones no lesionan propiamente un bien jurídico, ya que solo implican una desobediencia a la norma, por lo que el Estado castiga estas conductas a fin de evitar daños a la seguridad jurídica, a la economía pública y a la necesidad de que el infractor no escape a la justicia. (3)

A su vez Goldschmidt distingue entre delito e infracción en base a que el primero protege determinados bienes jurídicos de la colectividad y del individuo, mientras que el segundo no implica una violación de bienes jurídicos puesto que atentan en contra de intereses de la administración pública. (4)

c) Por el riesgo que implica. En esta corriente destaca Zanardelli quien aduce que mientras un delito se conforma por aquellos hechos que producen una lesión jurídica, la infracción implica a los hechos que, si bien pueden ser inocuos por sí mismo, representan un peligro para la tranquilidad pública y

para los derechos de terceros, puesto que pueden producir las condiciones ideales para que se dé un daño real. (5)

d) Por razón de la Culpabilidad. Los que componen esta tendencia opinan que en las infracciones el elemento subjetivo (dolo) se admite de modo cierto sin que reciba prueba en contrario, puesto que una vez probada la violación de la Ley, el dolo debe presumirse siempre.

2.- Diferencia en cuanto a lo que dispone la Ley.

Los defensores de esta teoría afirman que la diferencia es sólo por cuestiones de técnica legislativa y de política criminal, ya que los ilícitos son divididos en pequeña y gran criminalidad (infracciones y delitos) y es el Estado quien decide cuál tendrá el carácter de infracción y cuál el carácter de delito, de este modo la legislación señala los límites entre infracción y delito. (6)

Resumiendo de las anteriores teorías enunciadas se puede establecer las diferencias básicas entre infracción fiscal y delito fiscal.

a) Las consecuencias que conlleva la comisión del ilícito, esto es la sanción a imponer.

b) Los órganos de juzgamiento encargado de aplicar la sanción correspondiente al caso particular por lo que:

1.- Delito Fiscal. Es sancionado con penas privativas de la libertad y el órgano de juzgamiento es el poder judicial.

2.- Infracción Fiscal. Es castigado con sanciones de carácter pecuniario únicamente y conoce de los mismos la autoridad fiscal respectiva.

Por otra parte, llega a suceder que una misma conducta ilícita está contemplada al mismo tiempo como infracción y como delito fiscal en los ordenamientos legales respectivos, siendo en consecuencia competentes para conocer del asunto tanto el órgano administrativo como el órgano jurisdiccional, originándose de este modo dos procesos diferentes, uno de carácter administrativo y otro de tipo penal.

Es importante recalcar que entre ambos existirá una autonomía e independencia total, puesto que el fin perseguido es diverso, ya que mientras el de carácter administrativo busca imponer una sanción administrativa de naturaleza pecuniaria, el de tipo penal se dirige a la imposición de una pena corporal.

Con respecto a la existencia y legalidad de estos ilícitos mixtos o ambivalentes, se justifican en base a que no

contradice de ningún modo el principio "NON BIS IN IDEM" puesto que no se ejercita la misma acción sancionadora contra el mismo sujeto, ni se le juzga dos veces de la misma manera sí como tampoco se le impone dos veces la misma pena.

Ahora bien por lo que atañe a la imposición de las penas privativas de la libertad que implica la comisión de un delito fiscal, tenemos que de acuerdo al texto del artículo 21 constitucional.

"La imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumben al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía..." (7)

Es así que nuestra carta magna indica que toca a la autoridad judicial conocer respecto de delitos, en este caso de delitos fiscales; tomando en cuenta lo prescrito en las normas tanto de carácter sustantivo como de carácter adjetivo de la Ley de la materia, así como del procedimiento previsto en el código de procedimientos penales.

Por su parte la autoridad administrativa está facultada para sancionar aquellas conductas ilícitas de menor gravedad

calificadas como infracciones según se desprende de los artículos 21, 22 párrafo Segundo y 89 Fracción I Constitucional, circunstancia que será ampliada con posterioridad en el presente trabajo.

2.- LA TENTATIVA EN LOS DELITOS FISCALES.

Se puede observar que afortunadamente no siempre la voluntad de cometer ilícitos llega a cristalizarse totalmente en resultados perseguidos por el delincuente con la conducta que lleva a cabo; esto es que por algún motivo o circunstancia extraordinaria y ajena a su voluntad, el delito no se lleva a cabo íntegramente en el plano material aún cuando haya sido ideado, planeado e intentado ejecutar.

Esto nos conduce a hacer un breve análisis de la figura jurídica llamada "tentativa" y de las características más elementales de la misma. Si se habla de la figura "delito" es menester mencionar también a lo que se conoce como "iter criminis" o camino del delito, el cual va a indicar las diversas etapas por las que atraviesa el sujeto activo del delito hasta llegar a su ejecución y eventual consumación.

ITER CRIMINIS

a) Interna: 1) Ideación

FASES:

2) Deliberación

3) Resolución de Delinquir

b) Externa:

- 1) Manifestación: Es donde el individuo exterioriza su pensamiento
- 2) Preparación: Implica realización de actos, más estos son insuficientes para vincular a un delito.
- 3) Ejecución: Se verifica la realización objetiva del acto, materializando la idea delictiva.
- 4) Consumación: Es en este punto donde se lesiona el bien jurídico.

Sin embargo, sucede que no siempre el delincuente consigue lograr sus fines delictivos, aún cuando su voluntad y actos hayan sido encaminados a ello.

De aquí que, según los clásicos italianos, existen diferencias en cuanto a delitos que por su imperfección no llegan a tomar vida plena como tales, estas diferencias son:

- 1) Delitos subjetivamente completos y objetivamente

incompletos. Este es el caso de lo que se daba en llamar Delitos frustrados.

2) Delitos subjetivamente incompletos y objetivamente incompletos. Este sería el caso correspondiente a la tentativa de un delito.

Se señala así mismo, el concepto de cada uno de ellos, lo que viene a dar la diferencia esencial entre ambos.

1) Delito Frustrados. Es aquel donde el sujeto activo realiza todos los actos subjetivos con el firme propósito de conseguir su objetivo, sin embargo, el resultado no se da por causas ajenas a su voluntad, aún cuando se lleven a cabo todos los actos necesarios.

2) Tentativa. Se le atribuyó un carácter de imperfección respecto a la actividad ejecutiva, debido a que, según los autores, solo se llevan a la práctica una parte de los actos necesarios para delinquir.

Sin embargo, los autores modernos critican esta postura, la cual les parece innecesaria, ya que no es práctico hacer una diferencia en ambos conceptos, tomando unicamente como válido a

la tentativa.

a) Naturaleza Jurídica.

La palabra tentativa tiene su raíz etimológica en la locución latina "tentare, Tenere" que significa esforzarse.

De acuerdo a ello tal esfuerzo corresponde al realizado por el autor de un delito, mismo que implica llevar a cabo una serie de actos dirigidos a la consecución objetiva de un fin predeterminado, el cual no se consigue, ya sea por la existencia de un error, accidente o debido a la intervención de un agente externo y ajeno a su voluntad.

Existen diversas y muy variadas opiniones de autores con relación a la existencia y punibilidad de esta figura jurídica, de entre las cuales se enuncian las siguientes:

Carrara. La considera como "un delito degradado en su fuerza física y por ello no logra producir un delito total al bien jurídico tutelado." (8)

Ramón Palacios. Opina que si no existiese la figura de la tentativa, las acciones que no se consumasen no serían tipificadas ni penadas; considera a la norma que contempla a la tentativa como "accesoria de una norma principal." (9)

Antolisei, cita por su parte, que es una combinación de dos normas.

1) Norma Principal. Que es la incriminadora especial.

2) Norma Accesorio. Que tiene carácter extensivo.

Esta combinación atribuye a la tentativa el carácter de un delito autónomo, puesto que, presenta caracteres propios y es punible. (10)

A su vez, Pavón Vasconcelos señala que "es un delito la tentativa en sí, porque tiene su propia estructura distinta a la del delito consumado, esto es, tiene objetividad propia, actividad típica singular y sanción específica aunque atenuada respecto al delito consumado." (11)

Bettiol añade lo siguiente "la tentativa es perfecta en sí, tiene todos los elementos necesarios del delito: hecho típico antijuridicidad y culpabilidad, pero no hay lesión efectiva del bien jurídico, solo el peligro de lesión." (12)

De todo lo anterior se desprenden los criterios que fundamentan la punibilidad de la tentativa, estos razonamientos son:

a) Por razón de peligro corrido.- Porque se pone en peligro real la seguridad de determinados bienes jurídicos aún cuando no llegue a consumarse el delito, esto es que existe una potencial lesión al bien jurídico tutelado.

b) Por razón de la violación voluntaria de un precepto penal.- El sujeto activo del delito, quizo en forma voluntaria transgredir la Ley sin conseguirlo efectivamente.

c) Por razón de la peligrosidad objetiva en concreto, porque con la tentativa se pone de manifiesto la personalidad criminal del sujeto y en consecuencia la sanción será acorde a los actos realizados objetivamente, así como al menor o mayor grado de peligrosidad del sujeto.

B) Características y Elementos:

Teniendo en cuenta que delito en lato sensu es la conducta o hecho típico antijurídico culpable o punible, la tentativa, posee también esos rasgos característicos presentándose la relación del siguiente modo.

1) Tipicidad. Tenemos que tipo es el conjunto de características particulares que componen un delito y tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo legal establecido.

De acuerdo con lo anterior en la tentativa la adecuación de la conducta al tipo se da en forma parcial, incompleta debido a la irrealización del resultado delictivo, mas sin embargo, el sujeto se coloca dentro del tipo previsto en la norma.

En el delito tentado lo que se castiga es la acción ejecutiva destinada a la consumación del ilícito.

2) Antijuridicidad. Habida cuenta que antijuridicidad implica una contradicción existente entre el hecho del hombre y el derecho, que rompe el equilibrio entre lo justo y lo injusto, en la tentativa aunque si bien no se da el resultado dañoso o lesivo de un bien jurídico, si se está en presencia de un peligro de consumación de un delito.

Este peligro deberá ser real y objetivo, provocado por actos idóneos tendientes a la consumación del delito; puesto que de otro modo no existiría un peligro real ni tampoco un hecho punible.

3) Culpabilidad. Esta figura comprende al conjunto de presupuestos que van a fundamentar la reprochabilidad de una conducta antijurídica, o bien, puede catalogarse como la intención dolosa del sujeto activo de consumir un acto ilícito. Es importante señalar que no existe tentativa en los delitos

culposos debido a la ausencia de voluntad de causar daño.

4) Punibilidad. Generalmente y por cuestiones de política criminal y de justicia, se sigue el criterio de sancionar la tentativa con pena menor a la del delito consumado; esto es a fin de corregir e intimidar al frustrado delincuente.

En nuestro código penal vigente, dentro de lo previsto en el artículo 63, se indica que la sanción a las tentativas punibles será hasta de dos terceras partes de la sanción que correspondiese si se hubiese consumado el delito. (13)

Algunos autores coinciden en la conveniencia de añadir una característica más, ésta es el resultado, el cual de cierto modo llega a producirse en un delito tentado, este es el peligro de violar la norma jurídica, con una conducta cierta y determinada que en caso de que se verificasen todas y cada una de las etapas hasta la ejecución misma, lesionaría efectivamente un bien jurídico.

Elementos.

a) La exteriorización de la manifestación de voluntad del sujeto activo, dirigida precisamente a transgredir una norma.

b) Que se intente lesionar un bien jurídico.

c) Que no se ejecuten todos los actos constitutivos del delito.

d) Que la no realización del resultado sea a consecuencia de causas ajenas a la voluntad del sujeto activo, esto implica que no operen ni el desistimiento ni el arrepentimiento.

La Corte dentro de sus criterios establecidos a través de las correspondientes jurisprudencias, considera como elementos de la tentativa los siguientes:

- Tentativa, Elementos del Delito de.

"La tentativa se integra con dos elementos, el subjetivo consistente en la intención dirigida a cometer un delito y el objetivo consistente en los actos realizados por el agente y que deben ser de naturaleza ejecutiva, y un resultado no verificado por causas ajenas a la voluntad del sujeto". (14)

Y como elemento esencial de la misma a:

- Tentativa, elemento Esencial de la

"La tentativa tiene como elemento esencial una acción de parte del agente para que pueda ser posible, y no puede jurídicamente establecerse dicha figura jurídica cuando hay una absoluta pasividad de parte del que resulta inculpado". (15)

C) Clases de Tentativa:

Inacabada.- Es aquella donde el sujeto no llega a realizar todos y cada uno de los actos necesarios para la consumación de un delito.

Acabada.- Aquí el sujeto sí realiza todos los actos idóneos tendientes a la comisión de un delito, más este no obtiene resultado alguno por interrupción en la ejecución por causa externa y ajena a su voluntad.

Inexistente.- El sujeto activo a través de los actos que realiza no llega a adecuarse al tipo penal respectivo en ningún momento debido a que ni los actos que realiza, ni el resultado obtenido son delictivos en sí, y por ende no causa lesión jurídica alguna.

Imposible.- Aquí el sujeto activo para cometer el delito, se vale de medios carentes de idoneidad para lograr sus fines, por lo que en ningún momento conducirían a la violación de un precepto legal, ya que nunca se puso en peligro un bien jurídico

tutelado.

Referente a la tentativa en los delitos fiscales, es pertinente remitirse al artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, a fin de hacer un pequeño análisis que nos indique la posición de la Ley a este respecto.

"Artículo 98. La tentativa de los delitos prevista en este código es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo, se traduce en un principio de su ejecución ó en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos ó la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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

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

(16)

Del texto que antecede podemos ver que:

1.- El sujeto activo del delito necesita a Fortiori

tener el ánimo y resolución de cometer el delito iniciado así mismo su ejecución.

2.- En el caso de que se den la totalidad de los actos encaminados a transgredir la Ley, opone la interrupción de ellos o bien la no realización del resultado deseado sea por causas ajenas a la voluntad del sujeto.

Luego entonces no es suficiente que el individuo se haya propuesto cometer un delito, ya que apenas estaría en el terreno de la preparación del mismo, los cuales carecen de sanción, ya que el sujeto puede variar de conducta por un cambio de ideas o desaliento en su intento.

Para que opere la tentativa es necesario desde un principio de ejecución, que traspase el ámbito psicológico y se adentre en el material.

Por lo que se refiere al segundo párrafo que habla de la sanción en la tentativa, existen críticas de especialistas en la materia por cuanto a la redacción se refiere, puesto que aluden que el uso de la preposición "hasta" da lugar a un sin número de errores en su interpretación.

Vemos que en materia penal el código respectivo toma el criterio de sancionar la tentativa en referencia y las "dos

terceras partes" como las dos terceras partes del mínimo y las dos terceras partes del máximo. La Corte señala que en caso de que no este fijado un mínimo de penalidad en la Ley, ésta será de tres días, a las dos terceras partes de la sanción establecida para el delito consumado.

En relación al máximo, no es correcto fijar primero una sanción como delito consumado y de ella extraer las dos terceras partes correspondientes a la tentativa, sino que las dos terceras partes aludidas deben de tomarse como un límite a la imposición de la sanción.

De acuerdo a lo señalado en el último párrafo del precepto en comento, en donde se refiere al desistimiento del autor, además del cambio de voluntad en él manifestada, deberá concurrir la realización de aquellos actos tendientes a impedir la consumación del evento; esta circunstancia no opera en el caso de que alguno ó algunos de los actos preparatorios constituyan por sí mismos un delito. Sirve de apoyo al anterior enunciado, el criterio sostenido por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis visible a fojas 616, del Apéndice al Semanario judicial de la Federación, 1917-1985, Séptima Epoca, bajo el rubro: "TENTATIVA. DESISTIMIENTO. CRITERIO DE PUNIBILIDAD.- El que no se produzca el daño, o dicho en forma mas técnica, el que no se integre el tipo por causas ajenas a la voluntad del agente, es el criterio de la

punibilidad de la tentativa, pero no su contenido como estadio inferior de la violación delictiva. Puede ponerse en peligro un bien jurídico, pero si no se integra el tipo a virtud del desistimiento, no hay punibilidad, aún cuando si haya habido peligro. La tónica de la figura de la tentativa la da la voluntaria puesta en peligro en forma típica. Puede haberse puesto en peligro, pero si no fue a virtud de un acto de voluntad encaminado precisamente a ello, no habrá tentativa: culposamente puede ponerse en peligro la vida de una persona, pero no por ello podrá decirse que hay tentativa de homicidio."

(17)

Sin embargo es procedente establecer el momento mismo en que se consuma el delito de contrabando. Según lo previsto por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, el delito de contrabando se comete al introducir al país ó al extraer de él, mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que debieran cubrirse, o bien, si se carece del permiso otorgado por la autoridad competente cuando así resulte necesario, o también para el caso de aquellos artículos cuya importación y exportación se encuentre prohibida. De este modo, si el sujeto activo traspasa los límites de la aduana, o recinto fiscalizado, sin hacer la declaración y entero correspondientes de los impuestos generados, o lo hace careciendo del permiso precitado, o bien, se trate de productos de tráfico prohibido, burlando la vigilancia de la autoridad aduanal, es en ese preciso momento en

donde se considera cometido el delito de contrabando, por lo que si el agente es sorprendido con posterioridad a dicha circunstancia, no habrá lugar a considerar dicha conducta como tentativa del ilícito en comento, toda vez que se ajusta perfectamente al tipo legal citado. Al respecto la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene en la Tesis de Jurisprudencia número 9, visible a fojas 7 del informe rendido al terminar el año de 1986, Primera Sala, bajo el rubro: CONTRABANDO. DELITO DE MOMENTO EN EL QUE SE CONSUMA.- El delito de contrabando a la importación, previsto y sancionado en los artículos 102 y 104, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se consuma en el momento en que el sujeto activo pasa la barrera aduanal correspondiente, sin cubrir los impuestos arancelarios inherentes, y si al acusado se le detiene en diverso lugar al de la comisión del ilícito, tal evento de ninguna manera hace variar la competencia, la cual queda determinada por disposición expresa de la Ley, por el lugar donde se comete. Situación distinta ocurre tratándose del diverso delito de tenencia ilegal de mercancía extranjera, en el que resulta sin trascendencia para el efecto de fijar la competencia el lugar por donde fue internada la mercancía al país, pues en este caso la consumación del delito se da con el hecho mismo de la posesión ilegal antes aludida, y no con el de pasar la barrera aduanal correspondiente, omitiendo el pago de los impuestos inherentes, que es como se integra el delito de contrabando a la importación propiamente dicho." (18)

D) La Tentativa en el delito de contrabando.-

Conforme al referido artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, es punible la tentativa en los delitos previstos en tal precepto, por lo que se infiere que este aserto es aplicable al delito de contrabando.

Pongamos el simple caso de aquel sujeto que pretende introducir mercaderías de procedencia extranjera, omitiendo el pago correspondiente de los tributos generados por dicha acción introductiva; sin embargo por causas ajenas a su voluntad, le es impedida la consumación del delito, luego entonces, al no verificarse, se estará ante la presencia del delito tentado, operando entonces la aplicación legal antes transcrita; en apoyo a este criterio encontramos la Tesis visible a fojas 612, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época 1917-1985, bajo el rubro:

"CONTRABANDO TENTATIVA.- Si el reo fue sorprendido por los empleados aduanales cuando pretendía introducir la mercancía decomisada, omitiendo así el pago de los impuestos arancelarios correspondientes, es inobjetable el juicio del Tribunal de Alzada al concluir que tal comportamiento revela que si el contrabando no se llevó a cabo, fue por causas ajenas a la voluntad del acusado, y es bien sabido conforme a la doctrina

que inspira nuestra Legislación, que la tentativa se caracteriza porque el agente realiza un principio de ejecución de la conducta que describe el delito perseguido." (19)

Por lo anteriormente expuesto, se concluye bajo estos lineamientos que es aplicable la figura de la tentativa al delito de contrabando.

3.- LOS DELITOS FISCALES

Recapitulando conceptos ya enunciados en este trabajo, tenemos que Delito Fiscal será aquella conducta típica, antijurídica, culpable y punible con la que se incumple con una obligación fiscal de la que es responsable una persona física y que por la gravedad que reviste el daño causado a la Administración Pública, se sanciona con penas privativas de la libertad.

Es por ello que en la doctrina, algunos tratadistas le atribuyen al Delito Fiscal un carácter de pluriofensividad debido a que los perjuicios que causa no solo son lesivos al Sistema Tributario Mexicano, sino que también lesiona la Economía Nacional y el cumplimiento de los fines del Estado.

Algunos autores optan por hacer una división de los Delitos Fiscales, señalando 2 grupos:

a) Delitos Nominados

b) Delitos Innominados

Por cuanto hace a los primeros, son designados así por la denominación expresamente hecha en el Código Fiscal de la Federación estos son:

1.- Contrabando

2.- Defraudación Fiscal

Respecto a los segundos, se les llama así a todas las demás conductas punibles que carecen de un nombre específico pero que aparecen dentro del Capítulo II Título IV del Código de referencia.

De acuerdo con el Capítulo de referencia, las conductas que a continuación se enumeran son consideradas como Delitos Fiscales:

a) El Contrabando.- Art. 102 C.F.F.

b) La Defraudación Fiscal.- Art. 108 C.F.F.

c) Omitir solicitar la inscripción propia ó de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año, contado a partir de la fecha en que debió de hacerse. Art. 110, fracción II, C.F.F.

d) Omitir rendir al Registro Federal de Contribuyentes los informes a que se esté obligado ó hacerlo falsamente. Art. 110, fracción II, C.F.F.

e) Usar más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes. Art. 110 fracción III, C.F.F.

f) Atribuirse ante el citado registro, actividades ajenas como propias. Art. 110, fracción IV, C.F.F.

g) Omitir presentar las Declaraciones Fiscales a que estuvieren obligados el contribuyente durante dos o más ejercicios fiscales. Art. 111, fracción I, C.F.F.

h) Registrar operaciones contables en dos o más libros o sistemas contables con diferentes contenidos. Art. 111, fracción II, C.F.F.

i) Alterar, ocultar ó destruir total o parcialmente los sistemas o registros contables o la Documentación que soporte los datos en ella contenidos. Art. 111, fracción III,

C.F.F.

j) Disponer para sí o para otro, la persona con carácter de depositario ó interventor, designado por la autoridad, del bien o bienes depositados, sus productos ó de las garantías que se hubieren constituido.- Art. 112 C.F.F.

k) La alteración dolosa ó la destrucción de aparatos, sellos ó marcas oficiales de control con fines fiscales.- Art. 113 C.F.F.

l) Robo en Recintos Fiscales.- Art. 115 C.F.F.

m) Visitas domiciliarias ó embargos practicados por funcionarios públicos sin mandamiento de la autoridad fiscal competente.- Art. 114 C.F.F.

n) Realización de operaciones financieras con bienes ó dinero proveniente de alguna actividad ilícita.- Art. 115 bis C.F.F.

a) CONTRABANDO.- Se comete este delito cuando el autor introduce al país o extrae de él, mercancías bajo una o más de las siguientes hipótesis:

- Sin que se realice el correspondiente pago parcial ó

total de los impuestos que se generen con dicha actividad.

- Sin el permiso de la autoridad competente, en los casos de que sea necesario.

- De las consideradas como de importación o exportación prohibidas.

Así mismo se considera Delito de Contrabando:

- Internar mercancías de procedencia extranjera adquiridas en las zonas libres al resto del país, estando dentro de cualquiera de los supuestos ya mencionados.

- Extraer dichas mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregados legalmente por las autoridades o personas autorizadas para hacerlo.

Por otra parte, el Artículo 105 de la Ley de la materia, indica que será equiparable al contrabando, el poseer ó comerciar con mercancías cuya procedencia sea extranjera sin tener la documentación que avale su legal estancia en el país, a excepción de las que estén consideradas por la ley de uso personal y estancia legal.

De acuerdo con el Artículo 107 del Código Fiscal de la

Federación, este delito será considerado como contrabando calificado en el supuesto de que se den las siguientes agravantes:

- Sea cometido con violencia física ó moral
- Se cometa en la nocturnidad
- Sea realizado en lugares no autorizados para el tráfico de mercancías ó para salida y entrada del país
- Si el sujeto activo se ostentare como Funcionario Público
- Sea utilizada documentación falsa

b) DEFRAUDACION FISCAL.- Se comete este delito cuando se omite en forma parcial ó total el pago de contribución alguna ó bien se trata de obtener un beneficio personal en base a engaños ó aprovechando errores en detrimento de la Hacienda Federal.

El Artículo 109 de la Ley de la Materia, enuncia los supuestos relativos al delito equiparable a la Defraudación Fiscal, los cuales son

- Declarar ingresos menores a los que obtuvo realmente ó

hacer deducciones falsas en sus Declaraciones Fiscales.

- No realizar en tiempo el pago respecto de contribuciones retenidas ó recaudadas.

- Beneficiarse ilegítimamente de un subsidio ó estímulo fiscal.

c) OMITIR SOLICITAR LA INSCRIPCION PROPIA O DE UN TERCERO EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES POR MAS DE UN AÑO, CONTADO A PARTIR DE LA FORMA EN QUE DEBIO DE HACERSE.

La penalización de esta conducta va en relación directa a lo establecido por el Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, el cual exige la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a toda aquella persona ó moral que deba formular declaración.

d) OMITIR RENDIR AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES LOS INFORMES A QUE SE ESTE OBLIGADO O HACERLO FALSAMENTE.

Este delito implica por un lado, una omisión respecto a la no rendición de los informes a que se refiere el artículo correspondiente, con lo cual el autor del ilícito busca engañar al fisco ó bien aprovecharse de un posible error.

Por otro lado, implica una comisión en lo que hace rendir información falsa, con la que se engaña de igual modo al fisco.

e) USAR MAS DE UNA CLAVE DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

El fin de que cada contribuyente tenga una clave especifica, es el poderlo identificar plenamente sin que dé pauta a confusión alguna, por lo que el tener ó hacer uso de dos o más claves conlleva a una obstaculización a la labor del Fisco, que se verá impedido para conocer la verdadera situación Fiscal del Contribuyente.

f) ATRIBUIRSE ANTE EL CITADO REGISTRO ACTIVIDADES AJENAS COMO PROPIAS.

Con esta conducta, el delincuente mediante el engaño tiende a lograr ventajas económicas para sí mismo o para un tercero en detrimento del Fisco Federal.

g) OMITIR PRESENTAR LAS DECLARACIONES FISCALES A QUE ESTUVIERE OBLIGADO EL CONTRIBUYENTE DURANTE DOS O MAS EJERCICIOS FISCALES.

Este delito contempla dos elementos:

1.- Omitir la presentación de las declaraciones fiscales que deba hacer.

2.- Que dicha omisión abarque dos o más ejercicios fiscales, lo cual es claramente indicativo de la resistencia al cumplimiento de la obligación fiscal.

h) REGISTRAR OPERACIONES CONTABLES EN DOS O MAS LIBROS O SISTEMAS CONTABLES CON DIFERENTE CONTENIDO.

Los sistemas contables y libros a que alude el enunciado legal deben de llevarse en forma única, ya que de existir dos ó más libros con contenido contradictorio, da pie a la suposición de un engaño en cuanto a los movimientos económicos del contribuyente y en consecuencia el pago del entero correspondiente no será acorde a la realidad.

i) ALTERAR, OCULTAR O DESTRUIR TOTAL O PARCIALMENTE LOS SISTEMAS O REGISTROS CONTABLES O LA DOCUMENTACION QUE SOPORTE LOS DATOS EN ELLA CONTENIDOS.

Es claro que encubrir una situación fiscal ó bien el cambio en su esencia sin que medie motivo legal alguno y más aún la destrucción de los Sistemas Contables o Libros, son actos encaminados a evitar dar a conocer una situación fiscal real que

implique una mayor carga impositiva, favoreciendo económicamente al contribuyente con perjuicio del Fisco Federal.

j) DISPONER PARA ASI O PARA OTRO, LA PERSONA CON CARACTER DE DEPOSITARIO O INTERVENTOR DESIGNADO POR LA AUTORIDAD, DEL BIEN O BIENES DEPOSITADOS, DE SUS PRODUCTOS O DE LAS GARANTIAS QUE SE HUBIEREN CONSTITUIDO.

Legalmente aquella persona sobre la cual recaiga la designación de depositario tiene por obligación custodiar los bienes que le sean entregados y devolverlos cuando así sea requerido ó al término de sus funciones.

En el caso del interventor, éste tendrá la obligación de llevar la fiscalización de todas las operaciones que se susciten en un negocio activo dentro del marco de legalidad.

Luego entonces conductas contrarias a los deberes a que estan sujetos, como lo es la disposición indebida de los bienes custodiados, de los productos que generen ó de las garantías constituidas de un crédito fiscal, conforman un delito por las lesiones que cause al Fisco Federal.

k) LA ALTERACION DOLOSA O LA DESTRUCCION DE APARATOS, SELLOS O MARCAS OFICIALES DE CONTROL CON FINES FISCALES.

Es obvio que tanto la alteración en la composición o la destrucción de un ente, tiende a transformar la esencia del mismo con el fin de que sea difícilmente identificable.

Asimismo, en materia fiscal el hacerlo dolosamente sobre los aparatos, sellos o marcas oficiales a los que alude la Ley que nos ocupa, implica una maquinación fraudulenta e intencionalmente deliberada por el autor, con el fin de beneficiarse ilícitamente.

1) ROBO EN RECINTO FISCAL.

Este delito contempla dos aspectos:

1.- La comisión de un robo

2.- Que recaiga precisamente sobre las mercancías que estén depositadas en un recinto fiscal.

De igual modo, se encuentra penado la destrucción dolosa que se haga de las mercancías ahí contenidas.

m) VISITAS DOMICILIARIAS O EMBARGOS PRACTICADOS POR FUNCIONARIOS PUBLICOS SIN MANDAMIENTO DE LA AUTORIDAD FISCAL COMPETENTE.

En la tipificación de este ilícito aparecen dos elementos:

1.- Que sea cometido por un funcionario ó empleado público.

2.- Que no conste por escrito mandamiento alguno expedido por autoridad competente.

4.- RESPONSABILIDAD EN LOS DELITOS FISCALES.-

Encontramos dentro de lo prescrito, el Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, lo relativo a los sujetos que son responsables de los delitos fiscales, los cuales serán quienes:

I. Concierten la realización del delito

II. Comentan conjuntamente el delito

III. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo

V. Induzcan dolosamente a otro para cometerlo

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión

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

Ahora bien, dentro del Artículo 96 del Código de la Materia, encontramos otras dos hipótesis referentes a la responsabilidad en los delitos fiscales, las cuales aluden concretamente al encubrimiento.

En el artículo referido concurren dos elementos claves:

1.- La ausencia de previo acuerdo entre el autor material del delito y el presunto encubridor.

2.- La no participación en el delito del presunto encubridor.

Luego entonces bajo estas premisas, será responsable del delito de encubrimiento de los delitos fiscales quien:

"ART. 96 FRACC. I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba trasladado u oculte el objeto del delito a sabiendas que provenía de este o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia o ayude a otro a los mismos fines."

FRACC.II.- "Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de esta u oculte o altere, destruya o haga desaparecer las huella, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo." (20)

5.- PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION PENAL EN LOS DELITOS FISCALES.

El Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, menciona los requisitos necesarios para proceder penalmente por los delitos fiscales que se trate, de este modo tenemos que de acuerdo al Artículo 10° del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde a dicha Secretaría por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, las siguientes atribuciones:

I. Formular querrela tratándose de los casos de:

a) Asimilación de contrabando. Art. 105 C.F.F.

b) Defraudación Fiscal. Art. 108 C.F.F.

c) Asimilación a la Defraudación Fiscal Art. 109 C.F.F.

d) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes Art. 110 C.F.F.

e) Delitos por incumplimiento de las Obligaciones formuladas. Art. 111, C.F.F.

f) Disposición indebida de bienes por depositarios o interventores. Art. 112 C.F.F.

g) Visitas o Embargos sin mandamiento escrito por autoridad competente. Art. 114 C.F.F.

II. Emitir declaratoria de que el Fisco Federal sufrió o puede sufrir perjuicio en los delitos de:

A) Contrabando.- Art. 102 C.F.F.

B) Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal.- Art. 115, C.F.F.

III. Emitir declaratoria de contrabando en los casos de contrabando de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien se trate de mercancías de tráfico prohibido.

En los casos en que no esté expresamente señalado en la Ley Únicamente será necesaria la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

En relación al sobreseimiento de los procesos por delitos fiscales, el Artículo 92 del Código de Referencia indica que operará en los supuestos anteriormente aludidos y será a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el caso de que sean cubiertos los créditos fiscales adeudados, así como los respectivos recargos y sanciones que se hubieren generado o bien que sean garantizados dichos créditos a satisfacción de la Secretaría en cuestión.

Dicho pedimiento deberá formularse antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.

Tocante a la prescripción de la acción penal, el Artículo 100 del Código de la materia, manifiesta que ésta procederá en tres años a partir de que la autoridad tuvo conocimiento del delito y del delincuente, o en su defecto en cinco años computables a partir de la fecha de comisión del delito; todo lo anterior es aplicable únicamente a los delitos que se persiguen por querrela y en los restantes tendrá aplicación el Código Penal en materia federal.

(1) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. Tratado de Derecho Penal. Tomo III. El Delito. 3a. Edición. Ed. Losada, S.A., Buenos Aires, 1965.

(2) Idem. Pág. 140

(3) Idem. Pag. 142

(4) Idem. Pág. 143

(5) Idem. Pág. 145

(6) Idem. Pág. 148

(7) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Art. 21.

(8) PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO. Breve Ensayo sobre la Tentativa. 3a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982. Pág. 21.

(9) Idem. Pág. 30.

(10) Idem. Pag. 31.

(11) Idem. Pág. 21.

(12) Idem. Pág. 31.

(13) Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal. Artículo 63.

(14) TESIS JURISPRUDENCIAL 10 y 11 RELACIONADAS CON LA NUMERO 279 VISIBLE A FOJAS 617 DEL APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION - 1917-1985.

(15) Idem. Pág. 617.

(16) Código Fiscal de la Federación, Artículo 98.

(17) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985, Séptima Epoca, Jurisprudencia Suprema Corte de Justicia de la Nación.

(18) Tesis de Jurisprudencia, 9 Informe, 1986, Primera Sala, H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

(19) Tesis de Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca 1917-1985, H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

(20) Código Fiscal de la Federación. Artículo 96.

C A P I T U L O I I I

LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

1.- GENERALIDADES.-

El Estado para poder cumplir con los fines a él encomendados por la sociedad, necesita allegarse de fondos propios a efecto de satisfacer las necesidades de la colectividad. Sin embargo dicha recaudación no puede hacerse en forma arbitraria, sobre todo si se trata de un régimen de Derecho, sino que debe estar prevista dentro de cuerpos legales previamente establecidos, a fin de otorgar el contribuyente plena seguridad jurídica que impida el conculcamiento de sus derechos fundamentales.

En nuestro país la reglamentación de los ingresos que percibe el Estado se realiza a través de la Ley de Ingresos de la Federación, la cual es expedida anualmente por el H. Congreso de la Unión, la cual tiene como sustento legal lo establecido por los artículos 73, Fracción IV y 74, Fracción IV, Constitucionales, mismos que textualmente dicen:

ARTICULO 73.- "El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a

cubrir el presupuesto" (1) y,

ARTICULO 74. "Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlos." (2)

La propia Ley de Ingresos de la Federación señala que ésta obtendrá ingresos vía:

- | | |
|--|--|
| a) Impuestos | f) Accesorios |
| b) Aportaciones de Seguridad Social | g) Aprovechamientos |
| c) Contribuciones de Mejoras | h) Ingresos derivados de financiamientos |
| d) Derechos | i) Otros Ingresos |
| e) Contribuciones pendientes de ejercicios anteriores. | |

La totalidad de los ingresos antes mencionados puede derivarse en dos rubros:

a) Ingresos Tributarios

b) Ingresos no Tributarios

Los ingresos no tributarios a su vez se clasifican en:

1.- Patrimoniales

2.- Crediticios

Comprenden los ingresos no tributarios de carácter Patrimonial, todas aquellas contraprestaciones obtenidas por los servicios que el estado proporciona al particular, o bien el producto obtenido por el uso, aprovechamiento ó venta de bienes del dominio privado del propio Estado; estos ingresos no son percibidos en funciones de Derecho Público, sino que son productos de la administración de bienes del dominio privado del mismo.

Los ingresos no tributarios de tipo crediticio, son préstamos ó financiamientos obtenidos en forma interna o externa, ya sea por medio de bonos emitidos o por préstamos que el Estado reembolsa posteriormente; su fundamento Constitucional se halla en el artículo 73, fracción VII, y su base legal lo constituye la Ley General de Deuda Pública.

Por su parte los Ingresos Tributarios se dividen en:

1.- Impuestos

4.- Contribuciones de

Mejoras

2.- Aportaciones de Seguridad
Social

5.- Contribuciones --
Pendientes

3.- Derechos

6.- Accesorios de --
Contribuciones

La característica fundamental de los ingresos tributarios radica en la facultad de imperio con que cuenta el Estado para su establecimiento, a fin de obtener recursos provenientes de los particulares y de ese modo financiar el gasto público.

Realmente no existe una definición en la Ley de lo que es el tributo, sin embargo, se entiende por tal a aquellas aportaciones hechas al Estado, vía impositiva, para la obtención de recursos propios, y en consecuencia, para solventar los gastos erogados por el Estado, para la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

La base Constitucional de los tributos se halla contenida en el artículo 31, fracción IV, la cual prescribe:

Artículo 31."Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." (3)

Asimismo, la potestad Tributaria será ejercida por el Estado por conducto del Congreso de la Unión, quien a través de leyes impositivas, se encargará de determinar la relación jurídica existente entre sujeto activo y pasivo, en virtud del adecuamiento de estos a las conductas previamente establecidas como hecho imponible. Sin embargo, dicha potestad tributaria para que tenga plena validez y legitimidad, no debe conculcar las garantías individuales al establecer y aplicar las normas tributarias, por lo que debe sujetarse a ciertos principios, entre ellos:

a) IRRETROACTIVIDAD.- Este principio se halla en el artículo 14 de nuestra Carta Magna y en la materia es aplicado en el sentido de que a la realización del hecho generador del crédito fiscal, solo podrá ser gravado conforme a lo previsto por la ley vigente del momento en que se sucitó aquel, principio que es recogido por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que dispone que: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas ó de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran." (4)

b) LEGALIDAD.- Este principio atiende a dos aspectos:

El primero de ellos se refiere al establecimiento de las contribuciones, y en razón a que el artículo 31, fracción IV Constitucional indica que los mexicanos están obligados a contribuir con el gasto público, en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, solo a través de una ley se podrán establecer contribuciones, siendo aplicable al respecto el aforismo "Nullum Tributum sine lege", esto es, no hay tributo sin ley.

El segundo aspecto, alude a la forma en que deben actuar las autoridades; el artículo 16 Constitucional es claro al respecto, al señalar que todo acto de autoridad debe estar fundamentado y motivado, por lo que la autoridad fiscal para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares, está facultado para inspeccionar papeles, documentos y libros conforme a las reglas establecidas para los cateos, sin extralimitarse de sus funciones; más aún, el Código de la Materia, señala como motivo de anulación de una resolución ó de algún procedimiento administrativo, el incumplimiento u omisión de las formalidades prescritas para el caso.

c) CONFISCACION DE BIENES.- El artículo 22 constitucional precisa al respecto que la confiscación está

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

prohibida, más no será considerada como tal, la aplicación total o parcial de los bienes que se haga para el pago de impuestos o multas.

d) LIBERTAD DE TRABAJO.- Asimismo, la carga impositiva nunca deberá ser excesiva a grado tal que sea ruinoso y que prive al contribuyente de disfrutar de los ingresos percibidos por su trabajo, o más aún que incida sobre su libertad laboral.

e) EXENCION DE IMPUESTOS.- Tal institución, según lo contempla el artículo 28 Constitucional, está prohibida, sin embargo la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido su criterio al respecto, señalando que dicha prohibición se refiere en casos en los que se trate de establecer privilegios en favor de determinadas personas en particular, no así cuando la exención sea de carácter general, aplicable a un sector de contribuyentes, y que además esté prevista por la norma correspondiente.

2.- LAS CONTRIBUCIONES.- Fundamento Constitucional, artículo 31, fracción IV.- "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Conforme a lo dispuesto por el texto del precepto

Constitucional antes invocado, tenemos que es precisamente en ese artículo donde se haya consignada la facultad del Estado para el establecimiento de los tributos; en razón a ello, se pueden deducir los siguientes rasgos esenciales de los mismos.

1.- Son de carácter estrictamente personal.

2.- Implican aportaciones de tipo pecuniario.

3.- Su teleología es cubrir el gasto público, sea de la Federación, Estados o Municipios.

4.- Deben ser proporcionales y equitativos.

5.- Deben de estar contenidos en un Ordenamiento Legal Positivo.

Es de hacerse notar que, históricamente, los tributos no han gozado precisamente de gran popularidad y simpatía entre la población, sea el Estado que fuere, debido a la carga económica que implican, y a la coercibilidad y coacción inclusive, a la que está sujeto el pago de los mismos. De ahí que hayan surgido diversas teorías en afán de justificar la existencia del impuesto, destacando entre ellas las siguientes:

a) TEORIA DEL SACRIFICIO.- Esta contempla al impuesto

desde la perspectiva de una carga, la cual debe ser soportada con un mínimo esfuerzo por el contribuyente, a fin de que el tributo no sea gravoso en exceso, manteniendo el equilibrio de su economía personal.

b) TEORIA DEL SEGURO.- Identifica al impuesto como una especie de seguro, el cual es cubierto por el particular para protección personal y de sus bienes, misma que le es procurada por el Estado.

c) TEORIA DE LA EQUIVALENCIA.- Afirma que el impuesto no es más que el precio que tienen los servicios que presta el Estado en favor del particular.

d) TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.- Sostiene que el impuesto es la cantidad necesaria destinada a cubrir los gastos generados por el manejo de los fondos del Estado, a efecto de sostener y crear plantas generadoras de riqueza para mantener una estabilidad económica y social.

e) TEORIA DEL DEBER.- Atiende al criterio justificativo del impuesto, en razón a la disposición Constitucional expresa, la cual señala la obligación del particular para contribuir al gasto público, al cual se encuentra vinculado ya sea directa o indirectamente.

Visto lo anterior, es de considerarse como la postura más acertada, esta última, toda vez que las aportaciones hechas por vía tributaria, son realmente necesarias para la integración del gasto público y por ende, para la consecución de los fines del Estado; de este modo, el particular sea cual fuere el vínculo que lo una al Estado, ya de carácter económico o bien en función de su nacionalidad, debe de contribuir al sostenimiento de la estructura económica del mismo.

3.- PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.- La labor recaudadora de los tributos, como es de verse, no es tarea fácil de ningún modo, especialmente por la descapitalización sufrida por el sujeto que paga el impuesto, lo cual influye necesariamente en detrimento de su propia economía, por lo que resulta necesario dotar al sistema tributario de un marco regulador que aporte seguridad y confianza al contribuyente, y que, en cierto modo, haga más digerible y menos gravosa e impopular la carga aludida.

Al respecto, Adam Smith, expone cuatro principios básicos, los cuales denomina de la siguiente manera:

1) JUSTICIA.- El cual implica una generalidad en cuanto al pago de los impuestos, sin eximir a nadie de tal obligación, teniendo como limitante la capacidad contributiva del individuo, en virtud de que no todos tienen la misma cantidad de ingresos, puesto que hay quienes obtienen mayor cantidad por concepto de

renta y los hay quienes prácticamente no perciben nada; en estas condiciones, todo aquel que posea dicha capacidad contributiva, estará obligado al pago del gravamen.

Sin embargo no debe desatenderse el aspecto de uniformidad, el cual implica igualdad de todos frente al impuesto, por lo que la posibilidad económica de cubrir la exacción debe ir en función de la igualdad de sacrificio en cuanto al pago de la misma.

2) CERTIDUMBRE.- Este aspecto sostiene que el impuesto ha de ser fijo, no arbitrario, debiendo expresarse con claridad la fecha en que deba de enterarse, la forma en que ha de hacerse y la cantidad a cubrir.

3) COMODIDAD.- Atiende a la postura de que el impuesto debe de recaudarse en la forma y época en que sea más conveniente la realización de su pago, a efecto de no hacerlo ruinoso, y en consecuencia, lograr un mayor índice recaudatorio.

4) ECONOMIA.- Este principio alude a los sistemas y métodos por los que deba de hacerse la recaudación tributaria, esto es, que con los medios utilizados no debe de existir gran diferencia entre lo recaudado y lo realmente ingresado al Estado, pues de no ser así se estaría en presencia de un inadecuado sistema que consumiría innecesariamente parte de lo

que debería de aplicarse al presupuesto nacional.

Por su parte, la Constitución de nuestro país, marca los lineamientos esenciales que deben de observar las leyes tributarias, así como las autoridades encargadas de su aplicación y observancia, en el ejercicio de sus funciones.

Es así que del citado artículo 31, fracción IV Constitucional, se desprende el principio de legalidad, el cual atiende no sólo a la necesidad de que el tributo sea establecido por ley, sino que también los elementos esenciales del mismo, así como el alcance de tal obligación tributaria, con el propósito de evitar la aplicación de impuestos no previstos, que acarrearían como consecuencia actos de arbitrariedad en perjuicio del contribuyente.

Asimismo, del texto Constitucional comentado se desprenden dos conceptos: proporcionalidad y equidad, los cuales aún cuando siempre son mencionados en forma conjunta en materia de impuestos, tienen diferente significado. Al respecto la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene en la tesis número 5, visible a fojas 371 y 372 del Informe de la Presidencia, relativo al año de 1985, el siguiente criterio: "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad

radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.,

debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula." (5)

En otras palabras, será equitativo el tributo cuando es aplicable el mismo criterio para todos aquellos que se hallan en el mismo supuesto legal, y proporcional si dicha aplicación se hace en función de la capacidad contributiva del individuo.

Asimismo, tenemos al principio de igualdad, el cual atiende al tratamiento dado a todo aquel contribuyente que se ubique dentro del mismo supuesto legal, dando trato igual a los iguales, por lo que en circunstancias análogas, cabe la imposición de gravámenes iguales a los particulares.

4.- EFECTOS DE LA TRIBUTACION.- Es natural que un fenómeno como la tributación lleve aparejados una serie de actos reflejos que surgen a consecuencia de su aplicación; estos efectos tienen diversos matices, tanto políticos como económicos, sociológicos y jurídicos; respecto a éstos últimos resaltan por su importancia los siguientes:

A) La repercusión.- Jurídicamente se denomina así a la autorización concedida por la Ley, a efecto de trasladar el gravamen de un sujeto a otro; dicho fenómeno consta de tres momentos:

1) Percusión.- Se le llama así al efecto producido por el tributo en el sujeto pasivo de la obligación, o sea, el que realiza el hecho generador.

2) Traslación.- Este fenómeno acontece cuando el sujeto que realizó el hecho generador del crédito fiscal, traslada a otro el efecto económico, el cual no llevó a cabo dicha conducta, más sin embargo está obligado al pago de tal obligación. Cabe hacer notar que este fenómeno puede darse en forma ininterrumpida.

3) Incidencia.- tiene lugar cuando el sujeto que ha sufrido la traslación del impuesto no puede a su vez, trasladarlo a otro más, debiendo enterar el pago correspondiente.

B) La Difusión.- Esta sucede en aquellos casos en los que el particular impedido para trasladar el impuesto a otro, con el objeto de liberarse del pago, entera el mismo, con la consecuencia inmediata de una disminución en su capital, por lo que ve afectada su capacidad de compra en proporción directa al

monto del gravamen enterado.

C) La Absorción.- Este efecto tributario ocurre cuando el sujeto cae en la incidencia, sin que pueda hacer el traslado del gravamen a otro sujeto diverso, y por consecuencia ve disminuída su capacidad económica.

D) La Elusión.- Es obvio que el sujeto pasivo busque por todos los medios a su alcance evitar el pago de altas cargas tributarias, con el fin de disminuir su descapitalización, por lo que se aprovecha de la existencia de las lagunas o deficiencias que pudiera tener la norma, para así evitar la verificación del hecho generador del crédito fiscal, y a su vez alcanzar los beneficios económicos como si aquel se hubiese llevado a cabo.

5.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.- Los tratadistas han dividido a los impuestos según las diferentes características que poseen, entre ellas tenemos las siguientes:

En primer término encontramos a los impuestos llamados directos, en los cuales existe relación directa entre el sujeto pagador y el sujeto activo, eliminándose cualquier tipo de agentes intermediarios en la relación jurídico tributaria; el efecto de traslación del impuesto no tiene lugar, puesto que el sujeto generador del crédito fiscal es el sujeto pagador. Este

tipo de impuestos recaen sobre las personas, posesión, disfrute de la riqueza, gravando todas aquellas situaciones catalogadas como normales, de manera permanente, por lo que es factible la utilización de un padrón de contribuyentes para regular la percepción de dichos tributos.

Dichos impuestos directos se subdividen a su vez en reales y personales; serán reales cuando los gravámenes recaigan sobre el objeto del impuesto, sin atender a las condiciones personales del contribuyente; y serán personales cuando, a contrario sensu de los anteriores, atienda específicamente su objeto, a la condición personal del sujeto pasivo, así como a su capacidad contributiva.

Por otro lado tenemos a los denominados impuestos indirectos, en los cuales sí se da el fenómeno de traslación, toda vez que el sujeto pasivo, traslada a un tercero, sujeto pagador, la carga tributaria, liberándose del pago correspondiente. Este tipo de impuestos son percibidos por actos o hechos aislados, por lo que no existe el apoyo de un padrón de contribuyentes.

Los impuestos indirectos se subdividen en dos clases; por una parte se encuentran aquellos que gravan sobre actos de comercio, y por otra, los que inciden sobre el consumo, sea en su fase de producción o bien en la de transferencia de insumos.

6.- LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.- Se denomina así al vínculo establecido entre varios sujetos con respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia fiscal.

En función a lo anteriormente enunciado, resalta la figura jurídica de la obligación tributaria, la cual es conocida como aquella conducta consistente en un dar, hacer, no hacer y tolerar, que el sujeto pasivo está obligado a cumplir en virtud de haber llevado a cabo el hecho previsto por la norma respectiva.

Características.- La obligación tributaria presenta los siguientes rasgos esenciales.

1.- Es de carácter ex-lege, esto es, que debe estar prevista en un Ordenamiento Legal.

2.- El sujeto activo siempre será el Estado, a través de la Federación, Estados o Municipios, o bien Organismos Fiscales Autónomos con personalidad jurídica propia.

3.- Su objeto es la recaudación de ingresos, la cual va a destinar su producto a cubrir el gasto público; sin embargo, también puede encaminarse a la regulación interna o externa de

la economía, ya sea alentando o desalentando conductas económicas determinadas, por ser necesarias, en el caso de las primeras, o por ser perjudiciales en el caso de las segundas; a este fenómeno se le denomina parafiscalidad.

Para que ocurra el nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que se lleve a cabo la realización de un acontecimiento que la genere, esto es el llamado hecho imponible, previsto por la norma y precisamente la adecuación a ese supuesto, es lo que se conoce como hecho generador del crédito fiscal.

Es así que el legislador establece en la norma una serie de hipótesis, las que constituyen el hecho imponible, y que en caso de que exista adecuación de la conducta por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, estará obligado al cumplimiento de la misma, al efectuarse el hecho generador del crédito fiscal. Dicho sea en otras palabras, hecho imponible es la hipótesis concreta determinada por el legislador para que tenga lugar la carga tributaria; y hecho generador es la adecuación de la conducta del contribuyente a ese supuesto genérico, surgiendo en ese instante el nacimiento de la obligación tributaria.

A) El crédito fiscal.- Sucede que en ocasiones las obligaciones fiscales de dar no tienen una inmediata

exigibilidad, dando lugar a la constitución de un crédito fiscal, mediante el proceso llamado determinación, mismo por el que se precisa la cantidad correspondiente a cubrir en tal obligación.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación señala que: "Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el "Estado o sus organismos descentralizados que provengan de "contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, "incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado "tenga derecho a exigir de servidores públicos o particulares, "así como aquellos a los que las Leyes le den ese carácter, y el "Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena." (6)

Es de subrayarse que con el nacimiento del crédito fiscal, empieza a computarse el término de la prescripción para efectos de la extinción del mismo.

B) La determinación.- Es el acto por el cual ha de precisarse la cantidad líquida que debe ser enterada a la autoridad exactora, en virtud del nacimiento de una obligación tributaria sustantiva, y mientras no se lleve a cabo, ni el sujeto pasivo ni el activo, sabrán con exactitud la cantidad adeudada.

Esta figura se compone de dos aspectos: el primero, que

se refiere a todos aquellos actos encaminados a la comprobación del hecho generador del crédito fiscal; y el segundo, que comprende la precisión de sus elementos tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como todas aquellas operaciones matemáticas necesarias al caso, con lo que se obtiene como resultado el crédito fiscal.

La determinación puede realizarse de tres formas:

- 1) Por el propio contribuyente.
- 2) Por la autoridad.
- 3) En forma mixta o conjunta

y a su vez puede ser: Cierta, para el caso de que el sujeto pasivo o bien la Administración tributaria, tenga conocimiento pleno y susceptible de comprobación del hecho generador y del valor resultante.

Y, será presunta dicha determinación, cuando la autoridad exactora determine la base del impuesto en atención a las presunciones que prevee la Ley, a partir de hechos susceptibles de comprobación, tales como los libros contables, documentos y cualquier otro medio.

C) Los sujetos de la relación jurídico tributaria.- El Estado, en uso de las facultades constitucionales de que está investido, está legitimado para establecer diversas contribuciones, a efecto de cubrir el gasto público; y, todo aquel sujeto que se halle dentro de los supuestos legales, será elemento constitutivo de tal relación, ya sea en forma activa o pasiva.

Se llama comunmente sujeto activo de la relación tributaria a aquel ente que posee la facultad irrevocable de exigir el cumplimiento de la obligación que se haya generado en los términos que marca la Ley, en virtud de que las percepciones derivadas de créditos fiscales son consideradas de interés público.

Generalmente los sujetos activos los constituyen:

a) La Federación, cuyo fundamento Constitucional se halla en el artículo 73, fracción XXIX.

b) Los Estados, con base Constitucional en el artículo 124.

c) Los Municipios, con apoyo en lo establecido por el artículo 115 Constitucional.

Sin embargo, sucede que entes jurídicos, con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, pueden tener el carácter de sujeto activo, tal es el caso de organismos como el IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, entre otros, los cuales, como organismos fiscales autónomos investidos de la facultad económica coactiva, pueden ejecutar sus propias resoluciones en virtud a la autorización expresa de la Ley.

Ahora bien, con respecto al sujeto pasivo de la obligación en comento, tenemos que al momento de suscitarse el hecho generador del crédito fiscal, implícitamente conlleva la potestad del sujeto activo para exigir el cumplimiento de la misma, mas sucede que no siempre aquel sujeto que motivó el nacimiento de dicha obligación, será el que deba de enterar el pago correspondiente, recayendo la carga tributaria en un tercer sujeto, sin que este hubiera realizado el hecho generador; sin embargo es responsable del cumplimiento de la obligación referida.

La responsabilidad en materia tributaria, deviene de conceptos tanto civilistas como penales; en relación a los primeros, la responsabilidad es en función al incumplimiento de una obligación, en donde el tercero es quien debe de responder por la conducta realizada por el sujeto generador del impuesto, y a su vez, toma de los segundos, aspectos tales como la solidaridad existente entre ambos, como si se tratara de la

comisión de un delito; más es claro precisar, que su esencia atiende a la relación existente entre el responsable y el sujeto del impuesto, con la situación jurídica prevista por la norma.

El Código Fiscal de la Federación determina los tipos de responsabilidad existentes, entre los cuales se distinguen:

a) Responsabilidad solidaria por retención o recaudación, la cual sucede en aquellos casos en que exista un sujeto obligado a la retención del impuesto por disposición de la Ley, tal y como lo es el Notario Público o el patrón, quienes a su vez tienen que enterar el impuesto retenido a la autoridad exactora, siendo su responsabilidad hasta por el monto de las contribuciones.

b) Responsabilidad solidaria por representación; esta tiene lugar en aquellos casos en que por función específica de representación, como en el caso de los liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o quiebra, deben de realizar los pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, teniendo responsabilidad solidaria hasta por el monto de las contribuciones.

c) Responsabilidad objetiva, la que se observa cuando se adquiere algún bien con contribuciones pendientes de liquidar, y la responsabilidad del nuevo propietario será hasta por el monto

total de lo adeudado.

d) Responsabilidad Voluntaria, la cual se produce cuando se hace manifestación expresa de voluntad, asumiendo la responsabilidad del pago de la deuda.

De este modo el sujeto activo garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, generándose una dualidad de deudores responsables del pago, y para el caso de que éste se efectúe, ambos quedarían liberados de tal carga.

D) La capacidad.- Partiendo del concepto civilista que señala que capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derechos, con facultades para poder tutelarlos, y asimismo ser sujetos de obligaciones, tenemos que en materia tributaria, esta figura difiere un poco del concepto antes referido, toda vez que las obligaciones que contrae el sujeto, son de carácter ex-lege, es decir que deviene por disposición expresa de la ley, al realizarse las hipótesis previstas en la misma, sin atender a la voluntad de obligarse del sujeto pasivo.

E) El domicilio.- Es elemento indispensable de la obligación tributaria la existencia de un domicilio en el que pueda requerirse de pago al sujeto obligado a ello, en el caso de que así fuera procedente; el artículo 10 de la Ley de la

Materia, contempla según sea el caso, persona física o moral, el lugar que debe ser considerado como tal.

a) PERSONAS FISICAS

- 1.- Si el sujeto pasivo realiza actividades empresariales - - el principal asiento de sus negocios El local donde tenga
- 2.- Si no realiza actividades empresariales, y presta servicios personales e independientes El local que utilice como base fija para el desarrollo de sus actividades
- 3.- En los demás casos - - - - Donde esté el principal asiento de sus actividades.

b) PERSONAS MORALES

- 1.- Residentes en el país El local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- 2.- Establecimientos de personas residentes en el En donde esté ubicado dicho establecimiento, y si - -

extranjero

existiesen varios, en el local en donde resida la administración principal del negocio, o bien el que sea designado.

En el supuesto caso de que se señale como domicilio fiscal uno distinto al que legalmente corresponda, la autoridad fiscal podrá practicar las diligencias a que haya lugar en el que a criterio suyo considere sea el correcto.

7.- EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.-

Generalmente tiene lugar al momento en que se cumple con la obligación tributaria, sea por medio del pago, de la presentación de una declaración, recepción de una inspección, etc., pero a veces sucede, sobre todo en los casos de las obligaciones fiscales de carácter sustantivo, que la extinción presenta otras formas y situaciones diversas a la regla general.

El pago, como se ha apuntado, es el modo más común de extinción de las obligaciones fiscales, y puede hacerse ya sea en dinero o en especie y ser liso y llano, en garantía, provisional, definitivo, extemporáneo, etcétera; asimismo la Ley señala la forma, época y lugar en que ha de hacerse. El artículo 20 del Código de la Materia, indica que el pago del crédito fiscal hecho en territorio mexicano debe de hacerse en moneda

nacional, y en caso de que tenga que formularse la conversión de alguna moneda extranjera a pesos mexicanos, será al tipo de cambio que rija en la fecha en que se verificó el hecho generador.

El pago hecho, se aplicará a los créditos más antiguos, siempre y cuando las contribuciones sean semejantes, teniendo la prelación siguiente: a) Gastos de ejecución, b) Recargos, c) Multas y d) Indemnizaciones por devoluciones de cheques sin fondos.

En cuanto a la época en que deba de realizarse dicho pago, la regla general marca que se hará dentro de los veinte días siguientes a la terminación del período en que se haya causado, si es que es calculable por períodos, o bien dentro de los quince días siguientes a los en que se haya realizado la retención del tributo; y en cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes al momento en que fue causado.

Otra forma de extinción de la obligación tributaria lo constituye la compensación. Según el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, será optativo para aquellos contribuyentes que estén obligados al pago por medio de la declaración, la compensación de cantidades a favor y en contra de las adeudadas en forma propia o por retención de terceros, siempre y cuando se deriven de una misma contribución,

incluyendo sus accesorios. De lo anteriormente enunciado, sobresalen los siguientes elementos:

1.- El pago debe de hacerse por medio de declaración.

2.- Tanto el crédito favorable como el pago, deben derivarse de una misma contribución.

Ahora bien, en el supuesto de que no se trate de contribuciones iguales, dicha compensación se podrá hacer previa autorización de la autoridad exactora. Por su parte el artículo 25 del Cuerpo Legal en cita, señala otro tipo de compensación, el cual está basado en la utilización de estímulos fiscales, a los cuales tenga derecho el contribuyente, tomándolos como créditos a favor del particular; para que esta situación opere, es necesario acreditar el importe de los estímulos en las declaraciones periódicas correspondientes.

Si el tema a comento es la extinción de las obligaciones de carácter tributario, no puede dejar de mencionarse a la prescripción y la caducidad, las cuales son dos instituciones jurídicas totalmente diferentes entre sí, aún cuando el común de las personas las confunde.

Tenemos que prescripción es la forma extintiva de un crédito fiscal previamente determinado en cantidad líquida, por

el transcurso del tiempo.

La legislación actual la contempla como una excepción a favor del contribuyente, cuyo cómputo es de cinco años, mismo que será interrumpido en cada solicitud de cobro hecha por la autoridad exactora, o bien, para el caso que se haga reconocimiento de tal adeudo.

A su vez, caducidad implica la pérdida de las facultades de la autoridad exactora para poder comprobar el eficaz cumplimiento de la norma, así como para determinar créditos fiscales, y la correspondiente sanción a que hubiere lugar en caso de quebranto al orden legal establecido.

El término para que pueda operar dicho instituto, según el artículo 67 de la Ley de la Materia es de:

a) Cinco años, a partir de la fecha en que tuvo lugar el hecho imponible o fue cometido el ilícito.

b) Diez años, para el caso de que el sujeto pasivo haya omitido la presentación de su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, carezca de contabilidad; o en el caso de que no presente la declaración a que esté obligado en el ejercicio correspondiente.

c) Tres años, en el supuesto de que exista responsabilidad solidaria de un tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal no sea suficiente para cubrir el débito.

No existe interrupción en cuanto al cómputo del plazo, y este será suspendido en el caso de que sea interpuesto algún recurso o promueva algún juicio; y si se suscitase alguna interrupción en el transcurso del término, se elimina totalmente el tiempo que haya sido computado, empezando a contarse el nuevo término desde el inicio. Para que opere la caducidad es necesario que la declaración respectiva sea formulada por la autoridad competente y a instancia de la parte interesada.

Por lo antes expuesto, se puede concluir que mientras la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal, la caducidad es una manera de evitar el nacimiento de la misma, toda vez que acontece antes de que exista dicho crédito.

Asimismo, la condonación constituye una forma más por la cual es dable la extinción de créditos fiscales, y su esencia atiende al perdón de lo adeudado, sin embargo tal remisión no puede hacerse libremente, por lo que está sujeta a una regulación estricta, en virtud de que de no hacerlo así, el ingreso de los fondos por vía tributaria al erario público sufriría un significativo menoscabo.

La condonación sólo podrá hacerse en los casos en que así lo permita en forma expresa la Ley. El artículo 39 del Código de la Materia, al respecto establece que podrá hacerse en forma total o parcial, y en todo caso dicha resolución será de carácter general, refiriéndose a algún lugar del país, de una rama de determinada actividad, o bien, que así lo amerite el caso, en virtud de acontecimientos por causa de fuerza mayor como terremotos, plagas, etcétera.

Es así que podemos enunciar los siguientes elementos constitutivos de la condonación:

- a) Implica facultad discrecional del ejecutivo Federal.
- b) Tiene carácter general.
- c) Se aplica a ciertas regiones o ramas de una actividad determinada.
- d) Es por autorización expresa de la Ley.
- e) Es de carácter temporal.

Ahora bien, respecto a la condonación de créditos derivados de multas, guarda otra situación distinta, ya que el

artículo 74 del cuerpo legal invocado, señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonarlas en forma particular y discrecionalmente, según sea el caso, circunstancias y motivos que tenga la autoridad sancionadora, y que hayan dado pauta al surgimiento de tal sanción. Para que proceda es necesario que sea a instancia de parte, y sobre multas firmes; la resolución que recaiga al respecto no podrá ser impugnada.

8.- LA EXENCION TRIBUTARIA.- Este instituto está considerado como una especie de privilegio, el cual está previsto en la norma, y que por razones de equidad o conveniencia, tiene como función la liberación del cumplimiento de la obligación de pago de una contribución determinada, en beneficio del sujeto activo.

Elementos:

a) Implica la liberación del cumplimiento de una obligación de pago de una determinada contribución.

b) Está prevista por la norma tributaria.

c) Su ratio escendi radica en la equidad o conveniencia ya para el particular, ya para el Estado, de su aplicación.

Existen figuras parecidas a la comentada con las cuales suele confundirse, aún cuando jurídicamente sean diferentes.

Por una parte tenemos a la no causación, misma en la que no tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria, en virtud de que no se realiza el hecho imponible, en razón de que la conducta ejecutada no fue incluida dentro de las hipótesis del hecho imponible, luego entonces no existe remisión de deuda alguna.

Por otra parte se encuentra la no sujeción, en la cual si se verifica el evento catalogado como hecho generador del crédito fiscal, pero por disposición expresa de la Ley, el sujeto activo no está obligado a cumplir con dicha obligación.

(1) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 73.

(2) Idem, Artículo 74.

(3) Idem, Artículo 31.

(4) Código Fiscal de la Federación, Artículo 6o.

(5) Tesis Jurisprudencial número 5, Informe de la Presidencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Año 1985, pp. 371-372.

(6) Código Fiscal de la Federación, Artículo 4o.

C A P I T U L O I V

EL DELITO DE CONTRABANDO

1.- REFERENCIAS HISTORICAS.

De acuerdo con la definición expresada por la Enciclopedia Jurídica Omeba, la palabra contrabando es de origen hispano, y deriva de la locución latina "Bannun", nombre con el cual se denominaba a una ley cualquiera, destinada bien para evitar ú ordenar, los hechos o actividades personales de cada uno de los habitantes; es así que a la voz "contrabando" pasó a significar "todo aquel comportamiento, conducta o situación contraria a la ley o edicto dictado en una región o país determinado." (1)

Con el tiempo la expresión en comento fue relacionada directamente con las transgresiones a los ordenamientos fiscales, en virtud del tráfico de objetos sujetos a prohibiciones con respecto a su importación o exportación, adquiriendo así la esencia con la cual es identificada en nuestros días.

La regulación del tránsito de mercancías, tiene añejas raíces, sustentándose primordialmente en el uso de la fuerza

bruta, para obtener la mayor cantidad posible por la tarea recaudatoria de tributos, siendo en ese caso los súbditos de un determinado territorio, quienes poseían el carácter de sujetos pasivos.

Es así que sanciones como la confiscación, la multa, los recargos, la privación de la libertad, así como la pérdida de los derechos políticos, y aún la muerte, fueron aplicados en razón al incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En Grecia era aplicado una especie de "derechos", que gravaban la entrada de determinadas mercancías, y para el caso de que el contribuyente solicitare una exención, se le castigaba con la degradación cívica, con la pérdida de sus bienes, haciéndose acreedor además, a la pena capital, según una Ley vigente en el año 356 A.C.; asimismo se castigaba con fuertes multas el fraude fiscal respecto del pago de impuestos sobre el capital.

En la antigua Roma, existió el impuesto denominado "Portorium", el cual tenía tres aspectos: uno de carácter aduanal; otro de peaje, y otro más de alcabala sobre mercancías introducidas a la Ciudad. Dicho tributo debía ser enterado, so pena de confiscación de las mercancías sujetas a tal gabela, y que se intentara introducir subrepticamente, sin la declaración correspondiente, o bien en los casos que estuviese prohibida la

exportación de dichos productos.

La recaudación de este tributo estaba a cargo de los "portitores", quienes practicaban inspecciones sobre las mercancías y las personas, a fin de descubrir a los evasores; dicha evasión daba pié a la confiscación de todas las mercancías, sin que fuese procedente alegar la ignorancia de la Ley que contemplaba tal exacción.

Los objetos decomisados eran vendidos en subasta pública, más ello no impedía que el propietario desposeído pudiera adquirirlos de nueva cuenta. Ante tales obstáculos arancelarios, cobra auge el contrabando a mano armada, mismo que fue fuertemente reprimido a través de puestos militares establecidos en las zonas fronterizas, situación que, al cabo, prohió abusos y excesos de los portitores, lo que llevó al Emperador Cicerón a crear la institución de la "Portitorium Injuriae", acción mediante la cual los particulares podían obtener a manera de resarcimiento de los daños y perjuicios causados, el doble de lo que se les había despojado ilícitamente, con la agravante para el caso de que hubiere mediado violencia de parte de los "portitores", de cobrar el triple de lo enterado indebidamente.

En la Edad Media, los Señores Feudales y las Comunas, establecieron fuertes gravámenes de tránsito de mercancías, por

lo que el contrabando se significó en esta época, como una violación a las fronteras territoriales, al momento de introducir mercancías, sin el pago del tributo correspondiente. Con el tiempo, la tutela legal de los intereses particulares del Señor Feudal o Príncipe, fue substituída por la idea de un interés colectivo, de carácter general, facilitándose la exportación de productos en la medida de que se protegía la industria regional.

En la Epoca Colonial, toca a España sentar las bases para la configuración de un sistema tributario, el cual fuese aplicable a sus colonias, operando bajo términos claramente feudalistas, puesto que arbitrariamente, todo ingreso debía de ser gravado en forma indiscriminada, buscando la obtención de un máximo ingreso fiscal a corto plazo.

Es así que la ausencia de registro de las mercancías que salían de las Indias o llegaban a ella, según el caso, se sancionaba con la confiscación de todos los artículos, resultando beneficiado directamente el Juzgador del conocimiento con una sexta parte de lo decomisado; un tercio de lo restante, al denunciante; y, el sobrante pasaba a manos de la Hacienda Real, según lo previsto por la Ley Primera, Título XVII del Libro VII de Recopilación de Indias. Igualmente era motivo de confiscación de las mercancías, así como del navío en que se transportaban, el arribo malicioso y sin punto fijo en las

costas, aplicándose por partes iguales el producto de lo decomisado, a Juez, denunciante y Hacienda Real, imponiéndose además como correctivo a pilotos y maestros de la embarcación, penas hasta por diez años en galeras de remo; dichos tributos a la importación o exportación de mercaderías, recibía el nombre de "almojarifazgo".

En la Epoca Independiente, ante la crisis económica existente, producto de las guerras internas, la fuente principal de financiamiento para el Estado, era precisamente la vía tributaria, por lo que los aranceles son manejados con criterios fiscales sumamente severos.

En el año de 1823, el Congreso expidió el reglamento para la distribución de los comisos de las mercancías objeto de contrabando, ordenando que para el caso de que el contrabando excediera de quinientos pesos, debería de publicarse el nombre del sujeto inculcado, así como el delito cometido, en los periódicos; para el caso de reincidencia, se castigaba al responsable con la suspensión de sus derechos ciudadanos, y si aún así volvía a cometer dicho ilícito, se le expulsaba del país.

En la Ordenanza de 1856, se conservaron penas como el decomiso y la multa, estableciéndose además, la prisión por diez años para el dueño y consignatario de las mercancías ilegalmente

introducidas, independientemente de la publicación de su nombre en todos los periódicos. Cabe resaltar que dicha Ordenanza instituye dos procedimientos para el caso;

a) La vía judicial, ante los tribunales ordinarios del país, con facultades para aplicar diversas penas y sanciones imponiéndose siempre la más leve, en los casos no previstos en dicho cuerpo legal.

b) La vía administrativa, en cuya primera instancia conocía el propio administrador de Aduana; en alzada, la Junta de Aranceles; y, en tercera y última instancia, la Junta de Crédito Público.

Para el inculpado resultaba optativo elegir entre cualquiera de las dos vías, pero una vez hecha la elección, le era imposible seguir la otra, a excepción hecha en el caso de que por causa superveniente, debería de ser juzgado penalmente.

Es a partir de la Ordenanza de Aduanas de 1891, donde se establece que el contrabando y las infracciones aduaneras podían ser juzgados por autoridades administrativas o judiciales, y es por ello que las infracciones a las normas fiscales fueron clasificadas en tres rubros:

1) Delitos,- Dentro de los cuales se comprendían el

contrabando, la alteración de documentos y la defraudación, conductas sancionadas con penas privativas de la libertad.

2) Contravenciones.- Constituidas por omisiones a los requisitos esenciales en aquellos documentos relativos a la importación de mercaderías.

3) Faltas.- Llamadas así a todas aquellas demás inexactitudes contenidas en documentos aduanales.

En Febrero de 1918, en el período de la Revolución, a raíz de la cuantiosa evasión de impuestos por concepto de contrabando, se expide un Decreto por el cual se definían los derechos y obligaciones de los agentes aduanales, a efecto de llevar un control más estricto sobre las mercancías exportadas e importadas, y en consecuencia precisar con mayor exactitud los impuestos enterados a la Hacienda Pública.

En forma posterior, dentro del Código Fiscal de 1938, se incluye un apartado de infracciones y delitos, sin prevención expresa del delito de contrabando.

Es en el año de 1947, durante la gestión del Presidente Alemán, donde se envía al Congreso de la Unión, la iniciativa de Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal expresando como motivos fundamentales la insuficiencia de las

sanciones de carácter administrativo, resultando urgente en consecuencia, la imposición de sanciones más enérgicas, en este caso, de tipo penal, y así dotar de una adecuada protección jurídica a las actividades financieras de la federación, por lo que son configuradas como delitos, aquellas conductas que poseían el carácter de infracciones administrativas.

Posteriormente, con las reformas hechas en 1948 al Código Fiscal de la Federación, fue adicionado el capítulo de los Delitos Fiscales en su Título Sexto, sin embargo dicho apartado carecía de regulación expresa en relación al contrabando, subsistiendo para el caso de sanción, la Ley de Aduanas de 1935, la cual lo tenía previsto como una mera infracción.

No es sino hasta el año de 1961, con las reformas al Código Fiscal, como a la Ley Aduanera, cuando se le da el tratamiento de delito, al tipificarse el delito de contrabando, en el artículo 242 del Cuerpo Legal citado en primer orden.

2.- CONTRABANDO COMO DELITO E INFRACCION.- PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.-

Partiendo del concepto genérico de ilícito, el cual consiste en la omisión de los actos ordenados y la ejecución de los actos prohibidos por la Ley, tenemos que la norma en

general, sanciona dicho proceder de diferente manera, según sea la materia y la gravedad del caso, abarcando el aspecto sancionador, un vasto perfil de aplicación, puesto que en este instituto se comprende desde una nulidad, suspensiones en el desempeño de un cargo, multas, recargos, revocaciones a licencias, permisos o concesiones, remoción de cargos, el pago de alguna indemnización, hasta la privación de la libertad del agente, la cual resulta ser la de mayor repercusión y trascendencia.

En virtud de lo anterior, tenemos que el ilícito posee un amplio espectro, con diferentes categorías, a las cuales corresponderán sanciones diferentes, en razón directa a la materia de que se trate, sea civil, administrativo, mercantil, laboral, penal, etc.

Al respecto, diversos autores han optado por hacer una división de los ilícitos, quedando separados bajo dos rubros.

1) El ilícito Penal, conocido comúnmente como delito.

2) El ilícito Administrativo o infracción administrativa.

De la anterior partición, funciona como elemento esencial de la misma, la figura de la sanción.

Tomemos a la sanción como un todo, como un continente, la cual entraña en su aspecto más amplio una medida correctiva infligida a aquellos sujetos que con su conducta, transgreden lo previsto por la norma, medida establecida con el fin de evitar la proliferación de tales actuaciones u omisiones atentatorias al orden público; y, como contenido, a la pena, la cual tiene los mismos fines de castigo, corrección y prevención de conductas no ajustadas a derecho, más sin embargo por la trascendencia y entidad que comprende el delito, dicha pena implica la privación de la libertad como medida correctiva a tal proceder ilícito. De lo anterior se puede colegir que toda pena constituye una sanción, más no toda sanción es una pena. Sin embargo, es de hacer notar que la legislación Mexicana, frecuentemente emplea ambas acepciones como sinónimos.

A este respecto, Ignacio Villalobos hace un interesante señalamiento, indicando que " no deben de ser confundidas las medidas de seguridad con los medios de prevención general de la delincuencia; estas son actividades del estado referentes a toda la población, y en muchos casos tienen un fin propio, ajeno al derecho penal aún cuando redundan en la disminución de los delitos, como la Educación Pública, el alumbrado nocturno de las calles o la organización de la Justicia y de la Asistencia Social. Las medidas de seguridad en cambio recaen sobre la persona especialmente determinada a cada caso, por haber

cometido una infracción típica. (2)

Tomando en cuenta lo anterior, y en relación al tema en estudio, resulta procedente determinar el contenido y alcance de la infracción administrativa, así como de la sanción correspondiente, como medida correctiva de aquella.

Serra Rojas, al respecto asevera que: "La infracción administrativa es el acto u omisión que definen las leyes administrativas y que no son consideradas como delitos por la Legislación Penal, por considerarlos faltas que ameritan sanciones menores." (3)

Por su parte Bielsa infiere que "Es la falta de un deber genérico, impuesto a todo miembro de la sociedad, deber consistente en limitar su actividad como a la administración pública le interesa." (4)

Acosta Romero en relación a ello señala que es "todo acto o hecho de una persona que viole el orden establecido por la Administración Pública (en su labor de policía) y prestar un servicio eficiente en la administración de servicios." (5)

De las definiciones antes listadas, podemos conceptuar a la infracción como aquella transgresión a la Ley administrativa, causada por un hecho o abstención, declarado por la misma norma,

y que acarrea como consecuencia una sanción administrativa, la cual es aplicada por la propia autoridad.

El mismo Acosta Romero, a su vez, proporciona una idea de lo que debe de entenderse por sanción administrativa, y la define como "el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos, pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad." (6)

A fin de ser más precisos al respecto, cabe señalar las diferencias básicas existentes entre la pena y la sanción administrativa, en función a lo siguiente:

Pena.- El aspecto "sancio juris", el cual implica que solamente podrá ser impuesta a través de un acto jurisdiccional, conforme al artículo 21 Constitucional, siendo competente para tal efecto la autoridad jurisdiccional, sea fuero común o fuero federal.

- La autoridad competente para la investigación del delito lo es el Ministerio Público, ya sea Federal, o bien del fuero común, conforme a lo dispuesto por los artículos 16 y 21 constitucionales.

- El procedimiento penal consta, a grandes rasgos, de las siguientes etapas:

a) Denuncia o Querrela

b) Averiguación previa y consignación

c) Radicación, auto de formal prisión o sujeción a proceso, instrucción y cierre de la misma.

d) Resolución

e) Ejecución

- Esta investida de un mayor grado de severidad, puesto que posee el carácter de infamante. Conforme al artículo 24 del Código Penal para el Distrito Federal entre otras se encuentran las penalidades siguientes: la prisión, el tratamiento en libertad, semilibertad, trabajos en favor de la comunidad, confinamiento, prohibición de ir a lugar determinado, decomiso, pérdida de los instrumentos y objetos relacionados con el delito, amonestación, etc.

- Para su imposición se toma en consideración el elemento subjetivo, esto es la existencia de dolo o culpa.

Sanción Administrativa.- Es aplicada por medio de actos administrativos, y por conducto de la misma autoridad administrativa.

- Es menos severa, generalmente es de carácter pecuniario.

- Se aplica a las infracciones administrativas de policía y buen gobierno, o bien a aquellas infracciones definidas en las leyes federales.

- En las infracciones administrativas de policía y buen gobierno, en el Distrito Federal, el procedimiento carece de órgano acusador, así como de fase averiguatoria previa; el Juez Calificador es quien determina la sanción aplicable; sólo existen dos partes, Juez e infractor; no es necesaria la presencia de la defensa para el desarrollo del procedimiento.

- Por lo que hace a la fase de averiguación, en las infracciones definidas por una ley federal, el procedimiento se concreta a un complejo método de inspección por parte de la propia autoridad; la facultad sancionadora de la que está investida dicha autoridad, deviene del artículo 21 Constitucional, fundamentada en el interés público de la preservación del orden;

- A diferencia de la pena, la sanción administrativa es aplicable a las personas morales.

- Las más comunes lo son el arresto, la multa, los recargos, los apercibimientos, las clausuras, los decomisos, etc.

- Atiende básicamente al carácter objetivo, sin aplicar las instituciones de derecho penal, tales como las excluyentes de responsabilidad, las agravantes, etc.

Lo expuesto anteriormente, viene a colación en el presente trabajo, en razón a la discusión suscitada en torno al ilícito de contrabando, conducta prevista y sancionada tanto por la Ley Aduanera dentro de su artículo 127, como por el Código Fiscal de la Federación, en su capítulo II, denominado "De los delitos fiscales", sin que la comisión de uno excluya la comisión del otro; razón por la cual algunos autores sostienen que se viola el principio "Non bis in idem", "nadie puede ser castigado dos veces por el mismo delito", contenido por el artículo 23 Constitucional, el cual señala textualmente:

"Artículo 23.- Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la

instancia." (7)

Como se ha apuntado, la cuestión "Non bis in idem", ha sido criticada por diversos tratadistas de nuestro país, en razón al carácter ambivalente que posee el ilícito de contrabando, al estar doblemente sancionado en distintos niveles normativos; tanto como una infracción fiscal de raíz eminentemente administrativa, regulada por la Ley Aduanera, y bajo la potestad sancionadora de la Administración Pública Federal; como es al mismo tiempo, un delito establecido en un cuerpo normativo penal especial, como lo es el aludido capítulo II del Código Fiscal de la Federación, y sometido a la jurisdicción de la autoridad Judicial Federal.

Es el caso de la postura de Lomelí Cerezo (8), quien asevera que sí existe transgresión al referido artículo Constitucional, toda vez que en la dualidad de procedimientos, concurren los siguientes elementos:

- 1.- Existencia de dualidad de juicios.
- 2.- Identidad en la naturaleza de los juicios.
- 3.- Identidad en las partes.
- 4.- Identidad de delitos.

Apoya tal criterio con la afirmación de que el procedimiento administrativo es un verdadero juicio, análogo al penal, pues ha resuelto la Corte que no puede sujetarse dos veces a una misma persona al procedimiento administrativo de contrabando, sugiriendo al respecto, la supresión de procedimientos duales, optándose entonces por uno solo de ellos.

A su vez, Servando J. Garza, alude que "Se da la identidad de los juicios y de las partes, por lo que el sistema en que la Ley penal consagra una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, contraría notoriamente al artículo 23 Constitucional". (9)

Sin embargo, este hecho punible de esencia fiscal, no conlleva una repetición o duplicidad en cuanto a la imposición de la sanción correspondiente, no obstante estar contemplado como ilícito en distintos niveles normativos, toda vez que no existe recalificación ni penalización por partida doble en cuanto a un mismo hecho, puesto que la potestad sancionadora y las sanciones previstas para el contrabando como infracción administrativa, son distintas a las que se estatuyen para dicho ilícito contemplado como delito.

Estaríamos frente a la violación del principio legal antes referido, si para un fenómeno delictivo único, se

aplicaren diversas sanciones penales, más no es este el caso, en virtud de que dichas sanciones, se sustentan en diferentes órdenes jurídicos.

El contrabando, como una transgresión a la Ley Aduanera es sancionado por la Administración Pública, exclusivamente con multa o decomiso, según lo dispone el artículo 129 del citado ordenamiento Legal; en tanto que como delito fiscal, la jurisdicción penal, se reserva exclusivamente la aplicación de penas corporales privativas de la libertad, estableciéndose de este modo, una interdependencia en los ámbitos administrativo y penal, de tal modo que cuando dicha conducta ilícita, ha sido calificada como infracción a la Ley administrativa, y asimismo, por constituir un delito, entra a la jurisdicción de la autoridad judicial penal, ésta no podrá aplicarle otra pena más que la corporal, quedando reservada a la autoridad administrativa, la imposición de la sanción pecuniaria a la que haya lugar. Sirve de apoyo a lo anterior el texto del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Artículo 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal." (10)

De igual modo, el artículo 140 de la Ley Aduanera, en su párrafo último señala que: "Artículo 140.- ...para la imposición de las sanciones que establece esta Ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación." (11)

Asimismo, el artículo 70 del mencionado Código Fiscal de la Federación, previene en su párrafo primero: "Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.." (12)

En apoyo al criterio sustentado por el tesista, se mencionan algunas posturas emitidas por eminentes tratadistas, tal es el caso de Máximo Carvajal Contreras, quien afirma que no existe violación alguna al invocado artículo 23 Constitucional, por las razones siguientes:

a) Falta de un elemento esencial para que se configure el principio, por tanto carece de aplicación y eficacia jurídica.

b) En el proceso penal, no se llega a establecer una sentencia a título irrevocable en la mayoría de los casos; ello en virtud de que, según lo previene el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede pedir el sobreseimiento del proceso antes de que el Ministerio Público federal formule conclusiones, y, si el inculpado liquida las contribuciones originadas por los hechos a el imputado, así como las sanciones y recargos respectivos, resarciendo así el daño patrimonial causado.

c) Las reformas legislativas, han determinado las sanciones económicas, siendo moderadas a manera de adquirir la naturaleza de carácter restitutorio que les caracteriza.

d) El actual procedimiento de investigación y audiencia no es un proceso, sino el cumplimiento de las garantías de legalidad y audiencia que debe de establecer la autoridad en beneficio del individuo, previamente a la aplicación de las sanciones administrativas. (13)

Por su parte Rivera Silva manifiesta que "un solo acto sin merma ni alteración de su idiosincracia puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social." (14)

A su vez, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis visible a fojas 523, Volumen I, tomo XCVII, Quinta Epoca, asienta que los procedimientos seguidos por las autoridades Judiciales, son completamente distintos a los que se siguen ante las autoridades administrativas, por lo que no se puede alegar violación al principio "Non bis in ídem".

3.- EL DELITO DE CONTRABANDO.- HIPOTESIS LEGALES.-

Es en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación donde se encuentra regulado el delito de contrabando en su aspecto más amplio, comprendiendo lo siguiente:

"Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país, o extraiga de él mercancías:

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

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

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne

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

"No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cuarenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad." (15)

Por lo anterior, debe de considerarse como elemento sustancial de dicho precepto, a la conducta consistente en la introducción o extracción de mercancías al territorio mexicano.

En función a ello, es que se establecen las diversas hipótesis enmarcadas en las fracciones antes citadas.

La fracción primera del precepto legal a estudio, tiene como parte complementaria a dicho elemento base, a la omisión del pago de los impuestos generados por la realización de tal conducta, sea dolosa o culposamente.

Respecto de la fracción segunda, alude a aquellas mercaderías de tráfico internacional permitido, radicando en este caso la ilicitud, en la falta de permiso respectivo, proporcionado por la autoridad competente, en aquellos casos en que así se requiera. Es conveniente resaltar que las mercancías pueden ser: de tráfico internacional permitido, como en el caso anterior; de tráfico restringido; o bien, de tráfico prohibido. Por mercancía de tráfico restringido se entiende a aquellos productos que para su importación o exportación, necesitan acreditar la existencia previa de un permiso especial, expedido por el órgano estatal que indique la Ley; de otra manera, aún enterado el impuesto correspondiente, al carecer de dicho permiso, se incurriría en una conducta delictiva.

En relación a la fracción tercera, es menester señalar que la prohibición a la importación o exportación de productos, obedece a factores propios de política económica de la nación, por así convenir al interés general, resultando inaplicable a esta circunstancia, el fundamento de que el fisco federal haya sufrido perjuicio alguno con la realización de tal conducta, toda vez que no existe una tabla de impuestos preestablecida a

la que se haya evadido; en sí, el daño causado es hecho a la economía nacional, al violarse las directrices trazadas, en ejercicio de las atribuciones que en materia económica legalmente le corresponden.

El segundo párrafo del numeral en estudio, hace alusión a dos hipótesis que implican la comisión del delito de contrabando, amén de las antes citadas; estos supuestos son, por una parte, la introducción de mercancías extranjeras al resto del país, procedente de las zonas libres establecidas en el territorio nacional, y bajo cualquiera de las formas antes indicadas; y, por otra parte, lo es la extracción de tales mercaderías de los recintos fiscales o fiscalizados, sin que hayan sido legalmente entregadas por parte de la autoridad o persona que con arreglo a derecho esté facultado para ello.

En el primero de estos supuestos, tenemos que la mercancía extranjera que se halla en zonas libres, por las características especiales de ésta, no requiere que sea cubierto el pago del impuesto correspondiente por su introducción al país por considerarlo conveniente el ejecutivo Federal, sin embargo, ello no implica que libremente pueda ser introducida al resto del país, ya que el establecimiento de una zona libre, y las prerrogativas fiscales de que goza, son concedidas a fin de beneficiar económicamente a determinadas zonas o regiones del territorio mexicano, no siendo extensible tal situación de

privilegio al resto de la nación.

El segundo supuesto atiende a aquellas situaciones en que sea extraída mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados, en forma clandestina, con el ánimo de evadir la tributación respectiva, toda vez que la mercancía extranjera no le es entregada legalmente por personal facultado para ello.

La parte final del propio artículo 102 previene que no será formulada la declaratoria de perjuicio en detrimento del fisco Federal, si la omisión en cuanto al pago el impuesto correspondiente, no es mayor a cincuenta veces el salario, o del diez por ciento de los impuestos causados.

Asimismo, tampoco será formulada tal declaratoria, para el caso de existencia de una errónea clasificación arancelaria de las mercaderías, en virtud de una interpretación inexacta de las tarifas legales por parte del sujeto activo del ilícito, siempre y cuando no exceda del 45 por ciento de los impuestos que debieran enterarse realmente, y, que la descripción de los productos así como los demás datos necesarios para su clasificación arancelaria, hayan sido bien proporcionados a las autoridades correspondientes.

La Presunción del Contrabando.-

Atendiendo a lo expresado por Eduardo Pallares, "la palabra presunción por sus raíces se compone de la preposición "prae" y el verbo "sunco", que significan tomar anticipadamente, porque por las presunciones se deduce un juicio ú opinión de las cosas y de los hechos, antes de que estos se nos muestren o aparezcan por sí mismos." (16)

Las presunciones, para efectos didácticos, se clasifican en dos tipos: a) Legales y, b) Humanas.

Serán legales, aquellas presunciones establecidas por la Ley, y, a su vez se subdividen en Absolutas o "Juris et de Juris", las cuales no admiten prueba en contrario, y las Relativas o "Juris Tantum", mismas que sí admiten prueba en contra.

Se conocen como presunciones Humanas, aquellas que son formuladas por el Juzgador, basándose en los hechos probados en el juicio, durante la secuela procesal.

Visto lo anterior, es procedente hacer un breve análisis del artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a las conductas que permiten inferir que ha sido cometido el delito de contrabando.

"Artículo 103.- Se presume cometido el delito de

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

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

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

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sea de rancho, abastecimiento o uso económico;

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

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

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

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

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional." (17)

La fracción primera del artículo antes transcrito, anuncia una hipótesis, la cual implica tres aspectos:

a) El descubrimiento de mercancías provenientes del extranjero.

b) Que dicho hallazgo sea hecho en zonas de inspección y vigilancia permanente.

c) Que se carezca de los documentos por los cuales se acredite su legal tenencia, transporte manejo o estancia en el país.

La comisión de esta conducta en su conjunto, hace

suponer el ánimo evasor del pago de impuestos, buscando obtener un lucro adicional por la omisión realizadas.

La fracción segunda, se establece en razón a la protección dada a la industria automotriz nacional, que por su estructura económica y social, representa un importante papel dentro de la vida nacional, por lo que se tiende a evitar la ilegal introducción de vehículos al país. Se considera realizado tal evento, en los casos en que un vehículo de procedencia extranjera sea encontrado fuera de los veinte kilómetros a partir de los límites de la zona urbana, de la población fronteriza de que se trate, y asimismo, carezca de la documentación correspondiente a su legal internación al país.

Por otra parte, la tercera fracción se integra de dos elementos: a) Los faltantes o sobrantes de mercancía, que sin justificación alguna, resulten de la descarga de los medios en que fueron transportados; b) Que sea en relación a lo consignado en las guías de carga o manifiesto.

Tal presunción cobra relieve al verificarse ambas conductas, puesto que se infiere un alto grado de probabilidad de la comisión de una evasión al fisco.

La subrepción implica en sí un accionar a escondidas, en forma oculta, clandestina de algo; y, es precisamente la

fracción número cuatro la que hace referencia directa a tal locución, en razón de que tipifica esa clandestinidad en la descarga de mercancías extranjeras, de los medios en que fueron transportadas, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico, toda vez que si no estuviera en presencia de actuaciones al margen de la Ley a fin de violarla, en este caso en concreto la evasión de tributos, no habría necesidad alguna de proceder de esa forma.

La fracción quinta alude a embarcaciones marítimas y de tráfico de altura, el cual comprende al comercio efectuado entre, dos o más naciones. Por lo que si se encuentra mercancía extranjera destinada a tráfico de altura en navíos que se hallen en aguas territoriales, resulta poco congruente tal accionar; y, si a ello se agrega el que dichas mercancías no estén debidamente documentadas, resulta indicador de una evasión tributaria dicho proceder.

En la fracción sexta, se previene respecto de las embarcaciones de tráfico mixto, esto es, aquellas que están facultadas para realizar tráfico de altura y de cabotaje, por lo que si en una embarcación de este tipo es encontrada mercancía de procedencia extranjera sin documentación alguna que avale su legal estancia, es presuntivamente cierto que el motivo por el cual son transportados es con el fin de violar la Ley, sacando provecho particular de tal situación.

Asimismo, la fracción séptima toca el punto relativo a las embarcaciones que son destinadas exclusivamente al tráfico de cabotaje, el cual es llevado a cabo entre los diversos puertos de un sólo país, por lo que de ningún modo es justificable legalmente la existencia de mercancía extranjera a bordo de ella; así como tampoco el que no haga llegar a su destino tales mercancías, o bien que toque puerto extranjero antes de su arribo al puerto nacional que corresponda, puesto que de actuar en tal forma hace sospechosa su conducta, cobrando validez dicha presunción.

La fracción octava se encuentra relacionada con la antes mencionada, y habla del faltante de mercancías nacionales en tráfico de cabotaje, debido a que la sustracción de ellas sin documento alguno que así lo justifique, hace presumible la violación arancelaria por exportación de las mismas.

Por último, en la fracción novena se contempla una hipótesis clara y lógica, puesto que el hecho de que una aeronave cargada con mercancía extranjera, aterrice fuera de los lugares autorizados para tal efecto, (aeropuertos), para el tráfico internacional, con tal proceder lleva implícita la sospecha de ilicitud.

4.- DE LA EQUIPARACION CON EL DELITO DE CONTRABANDO.-

Por equiparación se entiende a la comparación hecha entre dos cosas o conceptos, con la intención de considerarlas iguales, equivalentes o semejantes. En Derecho Penal, la figura de la equiparación se refiere a todas aquellas conductas que carecen de uno o unos elementos del tipo delictivo previsto en la norma, pero que sin embargo, afectan de igual modo el bien jurídico por ella tutelado, por lo que son igualmente sancionados.

Tal es el caso de la equiparación con el delito de contrabando, ilícito previsto y sancionado por el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, apreciándose que en este tipo no existe el elemento sustancial de aquél, o sea, la introducción o extracción de mercancías del país, sin embargo se provocan de igual manera lesiones al Fisco Federal en virtud de la omisión del pago de los impuestos correspondientes.

El precepto legal en comento reza de la siguiente manera:

"Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando quien: I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.

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

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido;

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

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

VII.- Enajene o adquiera por cualquier título, sin

autorización legal, vehículos importados temporalmente;

VIII.- Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas." (18)

Tocante a la fracción primera del precepto transcrito, la conducta sancionada radica esencialmente en la adquisición de mercaderías extranjeras, que no esté destinada al uso personal y sin que pueda acreditarse su legal estancia en el territorio mexicano, y, asimismo, sea objeto de actos de comercio por parte de su tenedor. El sentido de la equiparación, radica en que no necesariamente el sujeto activo tuvo que introducir al país la mercancía aludida, más sin embargo, es obvio que se lesiona en forma directa al Fisco, en virtud de la omisión tributaria que conlleva el comercio con tales productos.

La segunda fracción, se refiere a aquellas mercancías de procedencia extranjera que no esté considerada para uso personal, y que se encuentre en posesión y bajo cualquier título, sea compraventa, permuta, depósito, etc., del sujeto activo del ilícito, sin que medie documentación alguna que acredite su legal estancia en territorio nacional.

Respecto de la tercera de las fracciones transcritas, hace alusión a aquellas situaciones bajo las cuales el contrabandista utiliza el engaño para proteger con documentación auténtica, mercancías distintas a las que en ella se consigna, obteniendo en consecuencia un beneficio personal en perjuicio directo de la Hacienda Pública.

En relación con la cuarta fracción, esta determina la ilicitud en función a la posesión de mercancías extranjeras cuyo tráfico sea prohibido, por lo que existe la imposibilidad legal de poseer dichos bienes, careciendo de importancia que el agente no sea el auténtico propietario de las mismas.

Ahora bien, la fracción quinta, sanciona el indebido uso del cargo público que tiene el inculpado, para llevar a cabo la comisión del delito, obteniendo con la gestión realizada, un aprovechamiento económico propio, convirtiéndose en partícipe del acto conculcatorio a la norma tributaria.

En la sexta fracción se comprende la hipótesis relativa a la posesión de vehículos de procedencia extranjera, sin que sea comprobable la legal importación, o bien, su legal estancia en el país, mediante el permiso temporal concedido para ello haciendo señalamiento expreso a la carencia de autorización legal respecto de autos y camiones cuyos modelos no tengan una antigüedad mayor a cinco años al momento de la comisión del

delito. En concreto, en este supuesto legal, el bien jurídico tutelado es la protección dada a la Industria automotriz nacional, importante fuente de ingresos; y, la razón de la temporalidad ahí señalada, es en función al término de la prescripción del crédito fiscal, que conforme a lo indicado por el artículo 146 del Código de la Materia, es de cinco años. No deja de ser curioso el que en la segunda parte de esta fracción, el legislador haga mención únicamente de automóviles y camiones, siendo que la introducción de otro tipo de vehículos, como podría ser el caso de motocicletas o motonetas, de procedencia extranjera también genera cargas impositivas a cargo del contribuyente.

En la séptima fracción del artículo multicitado, se penaliza la venta o adquisición, según sea el caso, por cualquier título y sin la autorización legal respectiva, de vehículos importados temporalmente. La ilicitud de tales conductas radica en la imposibilidad legal de transmitir el dominio de un vehículo, sin que con arreglo a derecho se esté facultado para ello, toda vez que tan sólo se cuenta con un permiso temporal de importación, y no de carácter definitivo, lo cual le revestiría de legalidad plena si así fuere.

Por último, en la fracción octava, se hace énfasis a los privilegios de que gozan los habitantes de las zonas fronterizas, en cuanto a la importación temporal ó definitiva de

vehículos para circular precisamente en dichas áreas, toda vez que por diversas situaciones, tanto geográficas como económicas, les resulta más redituable adquirir vehículos de procedencia extranjera, que de producción nacional; en virtud de ello el fisco Federal considera como situación especialísima tales circunstancias, no siendo aplicables dichos beneficios a individuos que no se hallen bajo tales supuestos, esto es, la vecindad con las zonas libres o franjas fronterizas, sancionando en consecuencia, tanto el enajenante como al adquirente de vehículo en cuestión.

En líneas anteriores se ha hecho referencia a las mercancías de uso personal, sin embargo la mención genérica de ellas no es suficiente para estar en aptitud de comprender el alcance de todas y cada una de las fracciones relativas a los artículos comentados.

Para ello, tenemos que el artículo 106 del Código Fiscal de la Federación, determina los productos considerados como tales, disponiendo al respecto:

"Artículo 106. Para los efectos de artículo anterior:

I. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros

objetos personales, excepto joyas;

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

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

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

a) La documentación aduanal exigida por la Ley;

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal

c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes;

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente." (19)

Como se aprecia, la enunciación de los artículos es hecha en forma limitativa, mas no enunciativa, de modo que queda bien determinado que se entiende por objetos de uso personal.

Según lo dispuesto por la fracción segunda del artículo antes citado, la autoridad tiene expeditos sus derechos para comprobar la exactitud de los elementos contenidos en los medios de comprobación enunciados; y, para el caso de que existiesen irregularidades al respecto, podrá acudir dicha autoridad, ante la representación social federal, a fin de perseguir tales conductas ilícitas.

5.- PENALIDAD EN EL DELITO DE CONTRABANDO.-

Tomando en cuenta el concepto genérico de delito, acepción que comprende aquel hecho humano contrario a la Ley, es claro que dicha actuación fuera del ámbito legal, resulta lesivo al interés general, por lo que se justifica el establecimiento de medidas encaminadas a castigar tales conductas contrarias a la norma positiva vigente.

Luis E. Ortolán al respecto asienta que: "Delito es toda acción e inacción exterior que vulnera la justicia absoluta, cuya represión importa para la concepción o el bienestar social, que ha sido de antemano definida y a la que la ley ha impuesto pena." (20)

De lo anterior tenemos que la pena, elemento toral del derecho penal, es considerada como una medida ejemplar consistente en un castigo o represión a tales conductas apartadas del derecho, situación que ha sido analizada con mayor precisión en fojas anteriores.

Es por ello que el contrabando, como delito previsto y sancionado por la Ley, está provisto del elemento sancionador correspondiente a su comisión, según lo dispone el artículo 104 del propio Código Fiscal de la Federación, el cual dice:

"Artículo 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: I. De tres meses a seis años si el monto de los impuestos omitidos no excede de 500 veces el salario;

II. De tres a nueve años si el monto de los impuestos omitidos excede de 500 veces el salario;

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

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido,

la sanción será de tres a nueve años de prisión;

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos, y requieran permiso de autoridad competente, para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquellas si son producidas antes del contrabando." (21)

Del anterior texto se deducen los siguientes aspectos:

La fracción primera y segunda se refieren a aquellas mercancías que por su introducción al país, o bien su extracción causan impuestos por así preveerlo la ley, tomando como base para el establecimiento de la pena únicamente el monto del impuesto omitido, sin tomar en cuenta los accesorios inherentes a él, como lo son los recargos, las multas etc.

Para la fracción primera es señalada una penalidad menor que para la segunda de ellas, en virtud de que el monto de lo defraudado al fisco es menor, siendo procedente el beneficio de la libertad caucional, por no exceder del término medio aritmético de cinco años; no siendo aplicable tal situación al segundo de los apartados comentados.

La tercera fracción alude a aquellas mercancías que carecen de tasa impositiva preestablecida por la norma, toda vez de que existe prohibición para traficar con ellas internacionalmente, por así determinarlo el ejecutivo Federal en los términos del artículo 131 Constitucional, o bien para el caso de que esté vigente dicha prohibición, siendo la penalidad más atenuada en el primero de ambos supuestos.

En tratándose de la fracción cuarta, se advierten dos hipótesis igualmente; la primera de ellas se ocupa de los casos en los que sea imposible hacer la determinación del monto de los impuestos omitidos, siendo procedente para el caso, el beneficio de la libertad caucional; el segundo de tales supuestos, refiere a aquellas mercancías por las que no debe de enterarse impuestos, y se requiere expresamente permiso de la autoridad competente, en atención a la política económica determinada por el ejecutivo de la federación.

Resulta interesante el párrafo último, que prescribe la regla por la cual ha de determinarse el valor de las mercancías, así como el monto de los tributos omitidos, ya que se elimina del valor real de los productos, el porcentaje correspondiente a las averías sufridas por las mismas antes de la comisión del delito, y no en forma posterior, sancionándose la conducta de este modo, en razón de la omisión del respectivo pago tributario relativo a las mercaderías, según el Estado que guardaba antes

de la comisión del contrabando, no aplicándose esta regla para el caso de daños posteriores en las mismas.

6.- EL CONTRABANDO CALIFICADO.-

"Artículo 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I.- Con violencia física o moral sobre las personas;

II.- De noche, o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías;

III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público;

IV.- Usando documentos falsos;

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación." (22)

De la lectura del anterior precepto, cabe señalar lo que se entiende por calificativa. Rivera Silva, al respecto, proporciona un concepto claro de ello, al manifestar que: "por

calificativas deberán entenderse algunas circunstancias previstas por el legislador que recogen situaciones entrañadoras de una mayor malicia, perversidad o en general, un elemento significativo de mayor maldad en el proceder. " (23)

En otras palabras la calificativa a un delito, comprende todas aquellas circunstancias extraordinarias cometidas por el delincuente, para poder realizar su cometido, revelando en consecuencia un mayor grado de reflexión en cuanto a la conducta desarrollada y el resultado esperado, toda vez que hace uso de métodos más sofisticados que los ordinarios, o bien, pone en practica la violencia, manifestando en consecuencia, un mayor índice de dolo y peligrosidad en su actuación, que el demostrado en el delito simple.

La calificativa de un delito debe de estar contenida en la propia norma, carece de validez general, puesto que únicamente opera sobre los delitos que expresamente señala la Ley, e impone una obligación al juzgador para aumentar o disminuir la penalidad, según sea el caso concreto, a la acción punible desarrollada por el agente.

Una vez asentado el anterior enunciado, procedamos a hacer un breve análisis del artículo transcrito:

En la fracción primera, es por demás evidente la

justificación de la existencia de la calificativa, toda vez que el uso de la violencia tanto física como moral, intimida a las personas que, por funciones específicas del cargo público que desempeñan, o bien por cumplimiento a las normas a la que están obligados los ciudadanos comunes, pudieran evitar la realización de la conducta criminal.

La segunda fracción contiene dos hipótesis; la primera de ellas habla del aprovechamiento de las sombras de la nocturnidad, para escudar su actividad, y furtivamente realizar el evento criminal; la segunda se refiere a la comisión del delito de contrabando por lugares en que no esté autorizado la entrada o salida del país de mercancías, como lo es el caso de aduanas o recintos fiscalizados, proceder que implica un claro y primario deseo de violentar la norma.

La fracción tercera alude al contrabando cometido por sujetos que pretenden escudarse en la impunidad e influencia que representa poseer un cargo público, sin serlo en realidad.

Para el caso de que el indiciado en verdad fuese funcionario público, entonces será aplicado lo dispuesto por el artículo 97 del Código de la materia.

Por lo que hace a la cuarta de las fracciones, se plantea como circunstancia agravante, el uso de documentos

falsos lo que conlleva un alto grado de malicia, puesto que el agente reflexiona y actúa premeditadamente con el claro ánimo de cometer el ilícito, burlando a la autoridad al fingir actuar dentro de los parámetros legales sin estarlo, y, aún más, el simple uso de documentación falsa entraña la comisión de otro delito aparte del de contrabando.

Finaliza el apartado referido, disponiendo que las calificativas relativas a las fracciones III y IV, serán aplicables al delito previsto por el artículo 105, esto es, al de equiparación al contrabando;

Por último, asienta que se agravará la penalidad aplicable al autor del ilícito, en caso de que se halle bajo alguno de los supuestos antes relatados, en cantidad de tres meses a tres años de prisión, con independencia de que la calificativa pudiera constituir otro delito diferente, aplicandose en este caso las reglas previstas para la acumulación.

- (1) R. OBAL, CARLOS, Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo III, Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1979. pp. 88-89.
- (2) VILLALOBOS, IGNACIO. Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1990. pp. 528.
- (3) ACOSTA ROMERO, MIGUEL. Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1990. pp. 871.
- (4) Idem, pág. 871.
- (5) Idem, pág. 860.
- (6) Idem, pág. 860.
- (7) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 23.
- (8) LOMELI CEREZO, MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México, 1970, pág. 123.
- (9) J. GARZA, SERVANDO. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura T.G.S.A., México, 1949. pp. 144-161.

- (10) Código Fiscal de la Federación, Artículo 94.
- (11) Legislación Aduanera Vigente. Ley Aduanera, Artículo 140.
- (12) Código Fiscal de la Federación, Artículo 70.
- (13) CARVAJAL CONTRERAS, MAXIMO. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa, México, 1985. p. 385.
- (14) RIVERA SILVA, MANUEL. Los Delitos Fiscales Comentados. Ediciones Botas. 1949. pp. 24-28.
- (15) Código Fiscal de la Federación, Artículo 102.
- (16) PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, México, 1983. p. 613.
- (17) Código Fiscal de la Federación, Artículo 103.
- (18) Idem, Artículo 105.
- (19) Idem, Artículo 106.
- (20) ORTOLAN E., LUIS. Tratado de Derecho Penal. Tomo I, Madrid, España, 1985. p. 96.

(21) Código Fiscal de la Federación, Artículo 104.

(22) Idem, Artículo 107.

(23) RIVERA SILVA, MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1984. p. 111.

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

1.- La Política Criminal de una país, en este caso el nuestro, se debe de fundamentar en principios de carácter social, económicos y culturales de naturaleza propia, atendiendo a la realidad histórica particular, sin concretarse a copiar esquemas extranjeros, los cuales, aún cuando resultan operantes en otras naciones, su aplicación de facto en el ámbito nacional Mexicano, resulta poco práctica y eficiente.

2.- En razón a lo anterior, la Política Criminal debe de estar dotada de una dinámica constante y progresiva, sin apartarse de los lineamientos constitucionales, tomando en consideración los constantes cambios del orden político, cultural, social y económico suscitados, sin perder la objetividad, y, desechando aquellas instituciones que por obsoletas resulten ser inaplicables, a fin de conservar la eficacia en su práctica.

3.- Para la estructuración de una congruente Política Criminal en materia tributaria, se deben de tomar en cuenta los principios establecidos por la Política Económica a desarrollar por el estado, con el objeto de no incurrir en contradicciones, lo cual propiciaría un clima de inseguridad e inestabilidad jurídica.

4.- México es un país en vías de desarrollo, y depende en gran medida de la tecnología extranjera; es por ello que la Política Económica implantada por el estado, debe de apartarse del proteccionismo excesivo a la industria y al comercio nacionales, fomentando la competitividad en la producción a nivel local e internacional, y en consecuencia el logro de un sano crecimiento económico real y no ficticio, eludiendo la imposición de barreras arancelarias desmesuradas.

5.- Como consecuencia de lo anterior, al existir en el mercado productos nacionales confiables y de buena calidad a precios razonables, lo cual constituirá una buena opción para el consumidor, por sí mismo se abatiría la demanda de mercaderías extranjeras, y, de igual modo, el índice delictivo del contrabando.

6.- Es procedente hacer distinción entre los conceptos delito e infracción fiscal, toda vez que no son equivalentes tales asertos, puesto que aún cuando ambos sean especies del género ilícito, difieren en aspectos sustanciales, el más relevante de ellos lo es la medida correctiva aplicable al caso en concreto.

7.- Asimismo existe diferencia entre los términos sanción y pena; aquella es el género, y esta es la especie;

ambas implican un castigo aplicable para aquellas conductas consistentes en la omisión o ejecución de actos no ajustados a la prevención de la norma positiva vigente. Sin embargo, la sanción es la medida coercitiva aplicable a cualquier tipo de ilícito, en lo particular, el de carácter administrativo; la pena exclusivamente corresponde al delito, y es impuesta con el fin de reprimir la comisión del mismo.

8.- El Código Penal conforme a su artículo sexto, es enunciativo más no limitativo en cuanto a que existen en otros ordenamientos legales, la tipificación de diversas conductas delictivas, a los cuales se les ha denominado en la práctica "delitos especiales", situación que genera dispersión de tipos penales en cuerpos normativos distintos.

9.- Es patente la necesidad de difundir entre los diversos sectores de la población, el conocimiento de los diferentes delitos especiales, y, para el caso específico, de los delitos fiscales, así como las graves consecuencias que acarrea su comisión, sin limitarse a mencionar escuetamente que afectan a la economía nacional; lo anterior, a fin de crear una verdadera conciencia en el contribuyente de que la omisión en el entero de sus tributos, redundará directamente en perjuicio suyo, como célula de un ente social al cual pertenece.

10.- Para ello es menester procurar una educación de

carácter cívico-tributaria masiva, objetiva, constante accesible y sensata, sin populismos ni demagogia, toda vez que no ha lugar a disfrazar realidades, de las cuales depende nuestro futuro como país.

11.- La dispersión de los delitos fiscales en diversos Ordenamientos legales es nociva a los fines preventivos del Derecho Penal, y en consecuencia, a la Política Criminal establecida, habida cuenta de que se propicia la ignorancia de los mismos entre la población carente de preparación jurídica alguna.

12.- En función a lo antes apuntado, es que deberían integrarse dentro de un solo cuerpo normativo propio de la materia, en este caso, el Código Penal, los delitos fiscales, a efecto de tener un sistema normativo más eficaz en cuanto a su aplicación y resultados preventivos.

13.- La figura jurídica de la tentativa resulta aplicable al delito de contrabando.

14.- Los ingresos que percibe el estado por vía tributaria, son de capital importancia para su sostenimiento y funcionalidad, y en consecuencia, para alcanzar su cometido: El bienestar común.

15.- La Historia Universal asienta que la defraudación al fisco ha existido siempre, propiciada la mayoría de las veces por la imposición de cargas tributarias excesivas, a cargo del contribuyente, medidas que han hecho de suyo impopular al impuesto.

16.- La tarea recaudatoria del Estado resulta ardua y costosa, por lo que el Sistema Tributario Mexicano debe evitar el caer en la tributación excesiva, lo cual acarrearía desestabilidad política y social, así como una grave crisis económica.

17.- Han de aprovecharse al máximo los recursos obtenidos por esta vía, procurando que el margen entre lo recaudado y lo realmente aplicado en obras, sea lo mayor posible, tratando de que los gastos ocasionados por concepto de la recaudación sean mínimos.

18.- El delito de contrabando no se subsume únicamente en la conducta consistente en la extracción o introducción de mercancías al país, con la consiguiente omisión en el pago del impuesto generado, forma bajo la cual generalmente se le conoce, sino que comprende también otras circunstancias, tales como la falta de permiso expedido por la autoridad competente para efectuar tal actividad introductiva o extractiva, para el caso de mercaderías de tráfico restringido, o bien que se lleve a

cabo dicha actividad con mercancías cuyo tráfico esté prohibido.

19.- El Texto del artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, por el cual se establecen las hipótesis por las que se presume cometido el delito de contrabando, no resulta violatorio de las garantías individuales del sujeto activo del ilícito, toda vez que tales presunciones son de carácter "iuris tantum", mismas que admiten prueba en contrario, y en esa virtud, el indiciado, ya sea durante la fase de la averiguación previa o bien durante el proceso penal, puede desvirtuar tales presunciones con elementos probatorios idóneos tendientes a demostrar su inocencia.

20.- En el Derecho Penal, el establecimiento de figuras tales como la equiparación de los delitos, atiende a la necesidad por parte del estado, de castigar y reprimir la ejecución de aquellas conductas, cuyos elementos esenciales no se adecuan en forma total al tipo establecido por la propia ley, y que de igual manera, resultan lesivas al bien jurídico tutelado por aquella, de éste modo, lo prescrito por el artículo 105 del Código de la Materia, no sólo es procedente, sino necesario para la conservación del Orden Público.

21.- Para la imposición de las penas correspondientes al delito contrabando y al de equiparación con el mismo, el juzgador se debe de apoyar en las hipótesis previstas por el

artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, en función al monto de los impuestos omitidos y en relación directa al valor que posean las mercancías afectas al caso. Sin embargo, el último párrafo del artículo invocado, alude a que deben de tomarse en cuenta las averías sufridas por las mercancías, siempre y cuando se hayan producido antes de la comisión del evento punitivo, lo cual es justo, toda vez que tales mercaderías sufren una natural depreciación comercial con los daños sufridos, y en consecuencia, se disminuye el monto de la tasa impositiva aplicable. De esta manera, se podrá encuadrar más atinadamente el caso particular en las referidas hipótesis legales.

22.- La Ley es omisa respecto a señalar concretamente a quien corresponde la realización de tal dictamen, si a las propias autoridades aduanales, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o al Juzgador que conozca del asunto auxiliado por un perito. Comúnmente se entiende que tal facultad recae en la primera de las autoridades mencionadas, por ende, esta circunstancia debería de precisarse con amplitud en la propia redacción del artículo en comento, a fin de evitar confusiones graves.

23.- La modificación hecha al artículo 127 de la Ley Aduanera vigente, por la cual el Legislador emplea en la redacción del mismo el término "infracciones relacionadas con la

importación o exportación", en vez de "infracción de contrabando", como se asentaba anteriormente en dicho texto, no altera de ninguna manera la esencia del citado precepto legal, en razón de que el bien jurídico tutelado continúa siendo el mismo, puesto que se sigue sancionando de igual manera las conductas consistentes en la introducción al país o la extracción de él de mercancías, sin que se efectúe el pago total o parcial del impuesto correspondiente, o bien sin que se haga sin el permiso correspondiente cuando así sea necesario, o para el caso de que la importación o exportación de tales artículos se encuentre prohibida.

24.- La concurrencia del contrabando en Ordenamientos Legales diferentes, bajo los cuales se le contempla como delito y como infracción, no viola de ningún modo el principio "non bis in ídem" contenido en el artículo 23 Constitucional, ya que aún cuando existe identidad en el agente, tal evento es seguido ante instancias diferentes, bajo procedimientos distintos, resultando consecuentemente diferente la sanción correspondiente a cada supuesto; por lo que no implica una doble penalidad a una misma conducta ilícita, lo cual de serlo, efectivamente conculcaría la garantía constitucional antes citada. .

25.- Los efectos nocivos que se generan por la comisión del delito de contrabando, son diversos, todos ellos de graves consecuencias, puesto que atentan directamente en contra de la

economía Nacional, circunstancia que conlleva a la pérdida en la eficacia de las medidas de política económica establecidas con el objeto de acelerar el progreso del país, razón por la cual se justifica plenamente la punibilidad del ilícito en comento.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 1990.

- 2.-Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional. Garantías y Amparo. Segunda Edición. Editorial Porrúa, México, 1989.

- 3.- Carbizo, Jorge y Madrazo, Jorge. Derecho Constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1983.

- 4.- Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General. Décimo Sexta Edición. Editorial Porrúa. México, 1988.

- 5.- Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa. México, 1985.

- 6.- Castellanos, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa. México, 1984.

- 7.- De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1988.

8.- Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario. Editorial Pac. México, 1986. Segunda Edición.

9.- Delgadillo Gutiérrez, Luis H. El Ilícito Tributario. Revista Difusión Fiscal No. 12, S.H.y C.P., México, 1975.

10.- Enciclopedia Jurídica Omeba Tomo III. Editorial Bibliografica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1979.

11.- Fava Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa. México, 1986.

12.- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México, 1989.

13.- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 1984.

14.- García Domínguez, Miguel Angel. Los Delitos Fiscales. Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, México, 1986.

15.- García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.

16.- Garza Servando, J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura T.G.S.A., México, 1949.

17.- Graue, Desiderio. Sociología del Contrabando. Revista de Estudios Sociológicos. México, 1954.

18.- Guilliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1970.

19.- Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina. Buenos Aires, 1943.

20.- Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito. Buenos Aires, Argentina, 1973.

21.- Jiménez Huerta, Mariano. Derecho Penal Mexicano. Tomo I, Introducción a las Figuras Típicas. Editorial Porrúa, México, 1985.

22.- Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. México, 1979.

23.- Margáin Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina, México, 1974.

24.- Moreno, Daniel. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Pax. México, 1984.

25.- Ortolán, E. Luis. Tratado de Derecho Penal, Tomo I, Madrid, España, 1985.

26.- Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, México, 1983.

27.- Pavón Vasconcelos, Francisco. Breve Ensayo sobre la Tentativa. Editorial Porrúa, México, 1989.

28.- Peniche Bolio, Francisco J. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, México, 1988.

29.- Pérez de León, E. Enrique. Notas de Derecho Constitucional y Administrativo. Editorial Porrúa, México, 1989.

30.- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, México, 1976.

31.- Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal.
Editorial Porrúa, México, 1984.

32.- Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales
Comentados. Ediciones Botas, México, 1949.

33.- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal.
Editorial Harla, México, 1983.

34.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo.
Editorial Porrúa, México, 1976.

35.- Sierra J., Carlos y Martínez V., Rogelio. Historia
de la Legislación Aduanera en México. México, 1973.

36.- Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano.
Editorial Porrúa, México, 1983.

37.- Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al estudio
del Derecho. Editorial Porrúa, México, 1988.

LEGISLACION CONSULTADA

1.- Constitución Política de los Estados Unidos
Mexicanos. 1991.

2.- Código Fiscal de la Federación. 1991.

3.- Legislación Aduanera. 1991.

4.- Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal. 1991.