

285



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGÓN"

FE

FALLA DE ORIGEN

* SOLUCION AL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO EN EL
DELITO FISCAL DE CONTRABANDO EN MÉXICO *

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

MATEOS GUZMAN ELOISA

ENEP



ARAGON

SAN JUAN DE ARAGÓN, EDO. DE MEXICO

1995



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.

“ SOLUCION AL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO EN EL DELITO FISCAL DE CONTRABANDO EN MEXICO “

CAPITULO PRIMERO

EL DELITO DE CONTRABANDO

INDICE

Introducción

I.	MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO DEL DELITO DE CONTRABANDO.	
A.	Concepto general del ilícito. Teoría en que se basa el Derecho Mexicano para clasificar los ilícitos fiscales	3
B.	La infracción, falta o contravención	5
C.	El delito. Diferencias con respecto a la infracción contravención	9
D.	Conceptos jurídicos de sanción y pena. sus fines y carácter	15
II.	NOCIONES PRELIMINARES DE LOS DELITOS FISCALES	
A.	Concepto de delito fiscal	20
B.	Ubicación de los delitos fiscales dentro de la Legislación Mexicana para su estudio y normatividad	22
C.	Clasificación y elementos de los delitos fiscales	23

III. ESTUDIO DEL DELITO DE CONTRABANDO	
A. Antecedentes Históricos y Legislativos	32
B. Concepto Jurídico, definición y naturaleza jurídica del delito de Contrabando	40
C. Estudio del delito de Contrabando, en sus aspectos positivos y negativos	44
D. La intervención de las Autoridades Administrativas de la S. H. y C. P. en el conocimiento del delito de Contrabando	48
E. La intervención de las Autoridades Judiciales en el conocimiento del delito de Contrabando	55

CAPITULO SEGUNDO

LA APLICACION DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES PENALES, AL DELITO DE CONTRABANDO

I. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES	
A. Breve análisis comparativo de las sanciones administrativas con respecto a las sanciones penales	62
B. La imposición de sanciones administrativas, por infracción a las disposiciones fiscales de acuerdo a los Artículos 70, 73 y demás relacionados del Código Fiscal de la Federación	65
C. Facultad de las Autoridades Judiciales de conocer y sancionar los delitos fiscales de acuerdo al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.	71

II. CONCURRENCIA DE SANCIONES EN EL DELITO DE

CONTRABANDO

A.	Coincidencia de infracción y delito, en la figura de Contrabando	76
B.	Similitudes entre infracción y delito, en la figura de Contrabando	78
C.	Desconocimiento del principio de la unidad del Poder Judicial y del proceso, para aplicar sanciones en los delitos fiscales	81
D.	Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los delitos y las infracciones fiscales	84
E.	Diferencias para sancionar, con respecto a la metodología del derecho penal y del derecho fiscal	87

CAPITULO TERCERO

LA LEGISLACION MEXICANA EN MATERIA FISCAL Y LA SITUACION DEL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO DEL DELITO DE CONTRABANDO

I.	MARCO CONSTITUCIONAL DE LA APLICACION DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES	
A.	Análisis al mandato Constitucional en materia fiscal contemplado en el Artículo 131, Primer Párrafo; en relación al Artículo 31 del mismo ordenamiento	92
B.	Fundamento Constitucional de la aplicación de sanciones administrativas	97
C.	Fundamento Constitucional que faculta a las Autoridades de la Administración Pública para aplicar sanciones	97

D.	Fundamento Constitucional que faculta la aplicación de sanciones penales	102
E.	Fundamento Constitucional que permite la intervención de la Autoridad Judicial en materia de delitos fiscales	103
II. LA SANCIONABILIDAD DEL DELITO DE CONTRABANDO EN MEXICO RESPECTO A LOS ARTICULOS 21, 22 Y 23 CONSTITUCIONALES		
A.	La imposición de sanciones administrativas y penales en la figura de Contrabando y las Garantías Individuales	108
B.	Importancia de las Garantías consagradas en el Artículo 22 Constitucional en la imposición de sanciones administrativas	111
C.	La presencia de Organos administrativos y Jurisdiccionales instruidos para sancionar el delito de Contrabando	114
D.	Estudio analítico al artículo 21 Constitucional que presenta una ausencia de mandato constitucional expreso que faculta a las Autoridades Administrativas conocer y sancionar el delito de Contrabando	118
E.	La posible existencia de Inconstitucionalidad en la instrucción de procesos Administrativos y procesos Jurisdiccionales para sancionar el delito de Contrabando	122
F.	El principio Constitucional " <i>NON BIS IN IDEM</i> " (Artículo 23 Constitucional) en la aplicación de sanciones administrativas y penales al delito de contrabando en México	126

III. ANALISIS DEL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO	
EN EL DELITO DE CONTRABANDO	
A. Figura de Contrabando de acuerdo a su estudio, infracción o delito	134
B. El concurso aparente de leyes en la sancionabilidad del delito de Contrabando	137
C. Justificación Doctrinaria de infracción y delito coincidente	141
D. Problema que presenta la Legislación Mexicana en materia fiscal por el doble encuadramiento punitivo de los delitos fiscales, en particular el Contrabando	145
Conclusiones	147
Bibliografía	153

INTRODUCCION

En la presente investigación, trataremos el problema del doble encuadramiento punitivo en materia de delitos fiscales, utilizando, para estos fines, la figura de Contrabando, por ser una conducta antijurídica, que en la realidad legislativa se da con más frecuencia.

Para lo cual a través del seguimiento del método deductivo, trataremos de alcanzar la solución a nuestro planteamiento.

Siendo nuestro objetivo principal encontrar el fundamento que justifique solidamente, la coincidente configuración en los ilícitos fiscales de la infracción y de delito, por lo cual en el primer capítulo se establece un marco conceptual de los conceptos fundamentales que auxiliarán la presente investigación, como son, concepto de ilícito, infracción, delito, sanción y pena; así como también tratamos de discernir el concepto de delito fiscal para ubicarlo dentro de la legislación mexicana para su estudio y normatividad, para de esa manera estudiar los elementos que lo integran.

Dentro de éste primer objetivo, y una vez que hemos establecido el marco conceptual que nos respaldará, en nuestro planteamiento, y adentrándonos ya de forma tajante en nuestro estudio; analizaremos al delito de Contrabando, en su concepto, definición y naturaleza; y asimismo poder elaborar un estudio de sus elementos que lo componen en sus dos aspectos.

Prosiguiendo inmediatamente a estudiar la forma en que dicho delito será sancionado, en este tema, como observamos el Código Fiscal de la Federación dentro de sus Artículos 70 y 94, en un análisis subjetivo, facultan la intervención de dos Autoridades, como también la trascendencia que estas dos tienen en la punición penal.

De ésta forma estaremos pasando al tema de la legalidad para imponer estas sanciones, en la cual analizaremos, entre otros artículos, el 70, 73, 77 y 92 del Código Fiscal de la Federación; acto seguido estudiaremos los efectos que ocasionan la concurrencia en el delito de contrabando, en el cual se menciona la coincidencia de infracción y delito, la similitud existente y las diferencias de la secuela procedimental y la metodología para sancionar.

En la tercera parte, punto culminante de la investigación, analizaremos la base Constitucional de la imposición de estas sanciones en los delitos fiscales, así como la importancia que tienen algunas Garantías Individuales en materia fiscal, culminando con el análisis a dicho problema, en el que plantearemos a qué especie del ilícito, éste como género, corresponde al contrabando: si infracción o delito.

El posible concurso de leyes y la proposición de como podemos solucionar este problema; la justificación que en relación a este problema se ha dado a través de la doctrina; y finalmente el problema que se presenta en la Legislación Mexicana en materia fiscal.

Mateos Guzmán Eloisa.

CAPITULO PRIMERO

EL DELITO DE CONTRABANDO

**I. MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO
DEL DELITO DE CONTRABANDO**

**II. NOCIONES PRELIMINARES DE LOS
DELITOS FISCALES**

III. ESTUDIO DEL DELITO DE CONTRABANDO

**I. MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO
DEL DELITO DE CONTRABANDO**

- A. Concepto general del ilícito. Teoría en que se basa el Derecho Mexicano para clasificar los ilícitos fiscales.**
- B. La infracción, falta o contravención.**
- C. El delito. Diferencias con respecto a la infracción contravención.**
- D. Conceptos jurídicos de sanción y pena, sus fines y carácter.**

A. Concepto general del ilícito. Teoría en que se basa el Derecho Mexicano para clasificar los ilícitos fiscales.

Es bien sabido, que al hacer su aparición la obligación tributaria, en la vida financiera de un Estado cualquiera de derecho, ésta viene a afectar los intereses económicos de los gobernados, implicando una disminución en su patrimonio, que no aparecerá compensada con un beneficio inmediato; en consecuencia, al generarse este hecho, el contribuyente tiende a eludir el tributo que le impone el Estado. La acción constante por parte de los gobernados, de querer evadir a toda costa la imposición fiscalizadora, origina la formación del fenómeno jurídico-social del ilícito tributario.

Asimismo, antes de poder referirnos concretamente a los ilícitos fiscales, es menester que jurídicamente hagamos una breve referencia a la acepción del vocablo " *ilícito* ", en una forma concreta, sencilla y generalizadora, para poder comprender el objeto a tratar en la presente investigación.

La ilicitud la encontramos definida por varios estudiosos del derecho, así pues, tenemos que en una forma generalizadora : " toda conducta que viola deberes prescritos en una norma jurídica es un *ilícito* " ; el Código Civil para el Distrito Federal, en su Artículo 1830 lo define como : " Es *ilícito* el hecho que es contrario a las Leyes de orden público o a las buenas costumbres . "

Partiendo de estas ideas se puede concluir a grosso modo, que para la existencia del ilícito, se requiere :

Una norma jurídica sustantiva que establezca una obligación .

Que el sujeto al que va dirigida omite o ejecute hechos establecidos como prohibidos por el ordenamiento jurídico.

Cabe señalar, que partiendo de esta idea y ayudandonos por el método deductivo, tenemos que en el ordenamiento jurídico existen diferentes tipos de hechos y actos, que pueden ser *illicitos*; lo que no significa que sean lo mismo, dado que las sanciones no pueden ser las mismas por que siempre variarán; por lo que de acuerdo a las ideas del Maestro Miguel Acosta Romero, dentro de un sistema jurídico el *illicito* es un género de acuerdo con las normas que el propio derecho establece, y que tiene en consecuencia varias especies, pues, " *No todo illicito es delito; pero sí todo delito es illicito.*"¹ Esto es, la ilicitud jurídicamente, como hecho contrario a la Ley, y por lo mismo sancionado por ella, así entendida, nos estaremos refiriendo siempre a un *todo*, que el ordenamiento jurídico para no cometer injusticias al sancionarlo, lo tendrá que individualizar, atendiendo a sus variantes de grado, materia, tiempo, espacio, etc., creando así áreas específicas que lo normarán de acuerdo a sus fines. Así la materia fiscal, área específica del ordenamiento jurídico mexicano, para entender el estudio de los *illicitos*, toma en cuenta dos teorías que tratan de clasificarlos: la tripartita y la bipartita.

La primera, que los clasifica en: *crímenes*, hechos que violan los derechos naturales; *delitos*, que son la violación a derechos creados; y la *infracción*, también llamada *contravención* o *falta*, que consiste en infringir los reglamentos de policía. Y la segunda, que es la bipartita, señala únicamente la existencia de *delitos* e *infracciones*.

¹ Acosta Romero, Miguel. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Primer Curso." Novena Edición. Editorial Porrúa S.A., Mexico, 1990. pag. 858.

El jurista Miguel Angel García Domínguez,² agrega que otro complemento para distinguir las categorías antes mencionadas deben ser en base a la severidad de la *pena*, la que supone la mayor o menor gravedad de las conductas tipificadas con relación a las sanciones.

En seguida hemos elaborado el siguiente cuadro sinóptico que resume las ideas anteriores.

		Sanciones
Ilícito	{ Crímenes	{ violan los derechos naturales como la vida, la libertad, etc. Con penas infamantes
	{ Delitos	{ violan los derechos creados por la sociedad, como la propiedad. Correccionales
	{ Infracción	{ infringen los reglamentos y disposiciones de la policía. De policía

Por último y como comentario, el jurista antes mencionado, señala que algunos países europeos y americanos tipifican a la infracción dentro de los Códigos Penales; lo que permite aplicar una división legal de ilícitos, al medir la menor o mayor gravedad para sancionar, es decir, hay una clara visión de la teoría que adoptan para clasificar los ilícitos, ya sea en la tripartita o bien la bipartita; y no así en México, donde aún no se delimita cual de esas dos teorías es la correcta de aplicar, dejando la materia de las faltas, únicamente a la legislación administrativa.³

² Cfr. García Domínguez, Miguel Angel, "TEORÍA DE LA INFRACCIÓN FISCAL," Primera Edición, Editorial Cardenas Editores S.A., Mexico, 1982, pags. 384 a 389.

³ Cfr. Idem. pags. 384 a 389.

B. La infracción, falta o contravención.

La doctrina Fiscal señala que " *Infracción*, del latín *infractio*, significa : quebrantamiento de la Ley o pacto. " ⁴

La que en términos generales comprende toda violación a las normas jurídicas, sinónimo de *ilícito*.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza, da una definición aplicable en el campo administrativo, que se advierte en sentido lato, como : " Toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales." ⁵

Así, realirmando esta postura, autores como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, también lo definen como : " Las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las Leyes de la naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. " ⁶

Como podemos apreciar, las concepciones referidas a lo que se ha dado en llamar *infracción*, generalizan los *ilícitos fiscales* dentro de este término.

Esto es razón de que investigadores como los licenciados Luis Humberto Delgadillo, Emilio Margain, Giuliani Fonrouge,

⁴ De La Garza, Sergio Francisco. " DERECHO FINANCIERO MEXICANO " Décima Séptima Edición, Editorial Porrúa S.A., Mexico, 1990, pag. 871.

⁵ Idem. pag. 872.

⁶ Pérez De Ayala, J. L. y González Eusebio. " DERECHO TRIBUTARIO " Segunda Edición, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1978, pag. 351.

entre otros, lo han considerado como un *todo*, otorgándole un contenido amplio, que incluye toda clase de violaciones a las *normas*; posición que en ocasiones lleva a que se incurra en error, al considerársele único, sin que se haga la necesaria distinción entre *violación* o *contravención* de las *norma fiscal* y el *delito fiscal*.⁷

Por lo que hace a la *infracción* en estricto sentido, y concretizándonos en nuestro estudio, el maestro Andrés Serra Rojas la define como: " El acto u omisión que definen las Leyes administrativas y que no son consideradas como *delitos* por la legislación penal por considerar las faltas que ameritan *sanciones menores*."⁸

El licenciado Miguel Acosta Romero nos dice al respecto, que tentativamente se puede afirmar, que la *infracción administrativa* es: " Todo acto u hecho de una persona que viole el orden establecido por la administración pública, para la consecución de sus fines tales como mantener el orden público y prestar un servicio eficiente en la administración de servicios."⁹

En un intento de delimitar el campo de la *infracción administrativa*, del *delito fiscal*, Heinz Maltes comenta que: " La *infracción administrativa* no va más allá de la

⁷ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, "DERECHO PENAL FISCAL" Primera Edición, Editorial Lazcano Garza Editores S.A., México, 1993, pág. 70.

⁸ Serra Rojas, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO", tomo II " Decima Cuarta Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1988, pág. 871.

⁹ Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. pág. 871.

relación del ciudadano con las Autoridades administrativas sin dirigirse, contra valores esenciales comunitarios o individuales.¹⁰

El licenciado Sergio Francisco de la Garza, por su parte señala que es muy difícil la delimitación entre la *infracción administrativa* y el *delito fiscal*, dado que estas figuras en materia tributaria no se han podido distinguir sustancialmente; presentándose el problema en el ordenamiento mexicano, ya que el hecho calificado como un *ilícito fiscal*, puede tener la categoría simultánea de *delito* y de *infracción*.¹¹

Lo cierto es que aunque no hay una delimitación definida, la *infracción* no tiene el mismo grado de criminalidad (y en ocasiones nunca llega a tener tal carácter) que el *delito*.

La *infracción* alude a la violación de la Ley administrativa que ameritará una sanción que la misma Autoridad especializada en materia administrativa le impondrá; dicha sanción nunca podrá llegar a culminar en la pérdida de la libertad, por que entonces estaría invadiendo el campo penal y no se hablaría de *infracción* si no de *delito*.

Por último en cuanto a los vocablos, *falta* o *contravención*, son nomenclaturas utilizadas en la doctrina mexicana como sinónimo de *infracción*.

¹⁰ Cfr. Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. pág. 872.

¹¹ Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, Ob. Cit. pág. 896.

C. El delito. Diferencias con respecto a la infracción contravención.

Actualmente existe un sin fin de definiciones de *delito*, pero aún no existe una definición que sirva de parámetro universalmente, en razón de que las definiciones y conceptualizaciones varían dependiendo del tiempo, lugar y espacio en que se desarrollen, y de la constante renovación de valores de una sociedad; esta inestabilidad provoca, que un hecho pueda ser o no ser *delito*. Lo que significa que dependerá del momento histórico que se viva.

Es importante hacer esta observación, dado que en materia tributaria el ordenamiento constantemente está en modificación afectando el apartado especial que regula las conductas delictivas.

Sin ahondar en el tema mencionaremos las definiciones más trascendentales e importantes para nuestro objetivo.

Remitiéndonos a la etimología de la palabra *delito*, deriva del verbo latino DELINQUERE, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley.¹²

Entre las principales exposiciones de la acepción de *delito*, está la de la Escuela Clásica, representada por Francisco Carrara que lo define como : " La infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultando de un acto externo del hombre, positivo o negativo moralmente imputable y políticamente dañoso ".¹³ Su esencia consiste en la violación del derecho.

¹² Castellanos Tena, Fernando, " LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL " Vigésimo Séptima Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1989, Pág. 125.

¹³ Idem. pág 126.

Rafael Garófalo, jurista perteneciente al positivismo, lo define como : " La violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad ".¹⁴

Dentro de su concepción expresó que hay un *delito natural* y otro *legal* presentándose el primero cuando se realiza el hecho de la violación de los sentimientos medios de piedad y probidad; en tanto que el *delito legal*, cuando la acción amenaza al Estado, que conculca la Autoridad del poder social, siempre que no persiga un fin político, o bien, que lesione la tranquilidad pública, los derechos políticos, el culto de la moral pública o la legislación particular del país.¹⁵

Por su parte el ordenamiento penal lo define en su Artículo 7 como : " *Delito* es el acto u omisión que sancionan las Leyes penales ".

Esta definición no escapa a la crítica, ya que no siempre puede hablarse de la pena como medio eficaz de caracterización del *delito*.

Por último, uno de los conceptos más aceptados y actuales es el de Luis Jiménez de Asúa, quien expresa que : " *Delito* es el acto típicamente antijurídico, culpable sometido a una *sanción penal* ".¹⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su jurisprudencia fija su criterio en relación con el concepto, y al efecto expresa que :

¹⁴ Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. pág. 126.

¹⁵ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 22.

¹⁶ Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. pág. 130.

" El hecho penal contemporáneo caracteriza al delito como la acción antijurídica, culpable, típica y sancionada por la pena ".¹⁷

La doctrina y la legislación fiscal de México, no han establecido con claridad la diferencia entre una *infracción administrativa* y la conducta considerada delictiva y sancionada como tal; considerándoseles sinónimos.

Credndose de esta forma un nuevo tema muy interesante, y es precisamente el de la interrogante : ¿Cómo establecer la diferencia entre la conducta delictiva y las *infracciones administrativas* ?

Como se puede apreciar en las definiciones antes transcritas, el delito lo definen juristas especializados en derecho penal, y la *infracción* generalmente la conceptúan especialistas del derecho administrativo.

Al " delito " comunmente se señala como objeto único específico de Estudio del Derecho Penal, afirmándose que, " cuando la *infracción* se opera respecto de la Ley penal su concepto equivale a la de delito ".¹⁸

Sin embargo, existen muchos otros delitos que se contemplan en diferentes ordenamientos no penales, mismos a los que se les ha denominado " *Delitos Especiales* ", y aceptados por el Artículo 6 del Código Penal; al respecto menciona el jurista Acosta Romero que: " De acuerdo a sus estudios hechos, estos delitos no contradicen al

¹⁷ Tesis Jurisprudencial número 519., COMPILACIÓN DE FALLOS de 1917 a 1954
Apéndice al Tomo CXVIII. pag. 612.

¹⁸ Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit. pág. 514.

Artículo 13 de nuestra Constitución y por lo tanto no son prohibidos
" 19

Caso específico de lo anteriormente mencionado es el de las Leyes Administrativas.

Hasta aquí no hay complicaciones, el problema comienza cuando no se puede diferenciar la conducta que da lugar a la *infracción* o la existencia de un *delito tributario*, problema que el Código Fiscal de la Federación no resuelve, por que únicamente hace referencia a los supuestos que dan lugar a la *infracción administrativa* y el *delito tributario*, pero no define las características que permiten diferenciar la conducta que da lugar a cada uno de ellas, considerándose en ocasiones que las conductas que dan pie tanto a *infracciones* como *delitos* son similares.

Existiendo de esta forma un elemento de inseguridad jurídica para diferenciar una conducta de otra.

Como la legislación no resuelve el problema, doctrinariamente se ha pretendido diferenciar las *infracciones* de los *delitos*, al respecto dos son las teorías que tratan de diferenciarlas: Cualitativa y la Legislativa.

Teoría Cualitativa

Esta teoría, afirma que la existencia de diferencias ontológicas entre la *infracción* y *delito*, basándose en cuatro criterios:

En base a su naturaleza.

En base a la antijuricidad.

En base al riesgo.

En base a la culpabilidad.

¹⁹ Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. pag. 963.

A continuación, hemos sintetizado esta teoría a través del siguiente cuadro.

Teoría Cualitativa

CRITERIO	DELITO	INFRACCIÓN
Por su Naturaleza	<p>Es una creación Jurídica, que protege los derechos de los ciudadanos.</p> <p>Violan la seguridad Social, ocasionando daños.</p> <p>Este existe cuando se viola derechos existentes que la ley solo reconoce y que son inherentes a la naturaleza humana.</p>	<p>Creación política, protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de esos derechos.</p> <p>Solo se refieren a la prosperidad, no hay daño.</p> <p>Solo existe desde el momento en que el derecho del Estado, a la obediencia, es violado sancionando dicha conducta con una pena. No ocasionan daño alguno al derecho inherente a la naturaleza humana.</p>
Por su Antijuricidad	<p>Atenta contra la moral o contra el derecho natural.</p> <p>Lesionan el bien Jurídico tutelado.</p> <p>La Ley presume que el hecho puede inmediatamente causar un daño.</p>	<p>Busca evitar la conducta ilícita por razones de conveniencia para el Estado.</p> <p>Son simples desobediencias administrativas.</p> <p>Basta la simple violación de la norma sin que sea necesario demostrar que el daño habría podido ocasionarse.</p>
Por el mero Riesgo	<p>Supone la producción de un daño o la intención de producirlo.</p> <p>Infringe un deber específico y lesiona efectiva o potencialmente un derecho determinado.</p> <p>Es inseparable del dolo y del daño.</p> <p>Ofenden las condiciones permanentes y fundamentales de la existencia y de la convivencia social.</p>	<p>Solo implica un peligro no deseado por el Estado, presenciándose aún sin el ánimo del infractor.</p> <p>Viola un deber genérico y expone un deber indeterminado a un peligro.</p> <p>No es necesario o que requiera del dolo.</p> <p>Están en oposición a las condiciones secundarias y complementarias que son esencialmente contingentes.</p>
Por su Culpabilidad	<p>El dolo se presume y admite prueba en contrario.</p>	<p>Se admite de modo cierto, y sin que se reciba prueba en contrario, el dolo debe presumirse siempre.</p>

Por su parte el maestro Arturo de Jesús Urbina Nandayapa comenta que " Esta teoría se desentiende de la esencia de ambos *ilícitos*, por considerar a la *infracción* una violación a reglas de conducta de poca importancia, para la consecución del orden social, en tanto que en el *delito* la gravedad del *ilícito* es mucho mayor, o lo que es lo mismo, la *infracción* es un *delito* pequeño."²⁰

La segunda y última teoría es la Legislativa, la cual como su denominación lo indica, considera que la legislación es la única que demarca los límites entre *infracción* y *delito*.²¹

Aquí no existe ningún problema, puesto que la Ley dispone en que momento se da cada uno de estos *hechos ilícitos*; por lo que al final de cuentas se trata de una cuestión de técnica legislativa, o lo que es lo mismo, la diferencia dependerá de la apreciación del legislador, quien por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimitará el campo de la *infracción* y lo separará del *delito* en base a decisiones de política criminal.

En la actualidad se trata de hacer otras determinaciones que delimiten la *infracción* del *delito*.

²⁰ Urbina Nandayapa. Arturo de Jesús, "LOS DELITOS FISCALES EN MEXICO." Primera Edición. Editorial Pac, S.A. México, 1994, pag. 190.

²¹ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pág 389.

D. Conceptos jurídicos de sanción y pena, sus fines y carácter.

El maestro Eduardo García Máynez, define a la *sanción* como "La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación, con el obligado."²²

Es decir, la *sanción* es consecuencia de la inobservancia de un deber, establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado; creándose asimismo un nuevo deber constitutivo de la *sanción*.

Por su parte Luis Legáz y Lacambra dice que la *sanción* es el contenido de la coactividad, ya que sin *sanción* no se puede hablar de coactividad del Derecho, pues considera que es la esencia de ésta; nos dice: "Consiste en la posibilidad de aplicar una *sanción*, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado."²³

Francisco Camelutti la conceptúa como: "Se llama *sanción* al señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la *sanción* ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, han de constituir en un mal."²⁴

²² Quintana Valtierra, Jesús, "DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"
Primera Edición, Editorial Trillas S.A., México, 1991, pag. 125.

²³ Lomeli Cerezo, Margarita, "DERECHO FISCAL REPRESIVO"
Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1979, pag. 12.

²⁴ Idem. pag. 12.

Todas las conceptualizaciones anteriormente señaladas, se refieren a la sanción en sentido lato (amplio), por lo que no se debe confundir con el concepto de " pena ", al cual nos referimos más adelante.

Por último diremos que la violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas, los intereses que se afectan variarán también, y en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, que es la observancia del orden jurídico.

Por lo que hace a la Pena, esta la encontramos como una clasificación más de la sanción.

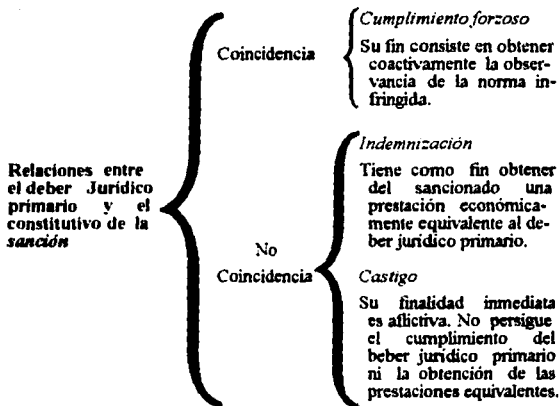
Para explicarla, brevemente mencionaremos las clasificaciones hechas por el maestro García Máynez, Claude du Pasquier y Carnelutti, asimismo en estas clasificaciones encontramos claramente marcadas las características que revistira según sea el caso.

En la clasificación realizada por el maestro Eduardo García Máynez, se basa en la finalidad que persiguen las sanciones y en la relación existente entre la conducta señalada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.²⁵

Resumiéndose sus dos hipótesis en el siguiente cuadro : ²⁶

²⁵ Cfr. Lomelí Cerezo, Margarita, Ob. Cit págs. 13 a 15.

²⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. " DERECHO FISCAL " Segunda Edición, Editorial Harla S.A., México, 1992, pag. 186.



Por último, agrega el jurista Eduardo García Máynez : ²⁷ " estas mismas pueden ser mixtas o complejas, a saber :

- 1.- Cumplimiento más indemnización.
- 2.- Cumplimiento más castigo.
- 3.- Indemnización más castigo.
- 4.- Cumplimiento más indemnización más castigo. "

La clasificación de Claude du Pasquier ²⁸ coincide con la del maestro Eduardo García Máynez, la diferencia está en que, en esta segunda clasificación sólo toma en consideración el fin que realiza la sanción, señalando tres categorías :

²⁷ Cfr. Lomelí Cerezo, Marganta, Ob. Cit. pág. 26.

²⁸ Cfr. Idem. pág. 16.

- Sanciones que constriñen al rebelde a hacer o a cumplir por la fuerza aquello que se niega a ejecutar.
- Sanciones que establecen, en la medida de lo posible, la situación anterior a la violación.
- Sanciones penales, penalidades administrativas, destituciones carácter afflictivas.

Por último Carnelutti ²⁹ señala sólo dos especies elementales, la *restitución* y la *pena*, es decir :

a) Las que tienen un *fin satisficente*, o de *restitución* en un sentido amplio, que incluyen la ejecución coactiva de la obligación, y que se realizan " para que se remueva la violación ".

b) Las *sanciones* que no tienen ese propósito satisficente, sino uno predominantemente afflictivo o represivo, que se aplican " porque la violación se ha producido y que constituye una pena o castigo que impone al infractor ".

Ahora bien, podemos conceptualizar a la *Penal* como " La reacción social jurídicamente organizada contra el delito ", o bien, " El sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, al culpable de una *infracción penal* ". En la actualidad se considera a la *pena* como : " El castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico. "³⁰

La finalidad primordial de la *pena* es la de salvaguarda de la sociedad, por lo que ésta debe ser intimidatoria, ejemplar, eliminatoria y justa.

²⁹ Cfr. Lomelí Cerezo, Marganta. Ob. Cit. pág. 17.

³⁰ Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit. pág. 317 a 318.

II. NOCIONES PRELIMINARES DE LOS DELITOS FISCALES

A. Concepto del delito fiscal.

**B. Ubicación de los delitos fiscales dentro de la
Legislación Mexicana para su estudio y normatividad.**

C. Clasificación y elementos de los delitos fiscales.

A. Concepto del delito fiscal.

Por *delito fiscal*, en México entendemos : " Toda conducta ilícita tipificada en la Legislación Fiscal como acreedora a una sanción de carácter penal ".³¹

Nuestro concepto no presenta ninguna complejidad, en su construcción; ya que como más adelante aplicando esta noción a la Teoría del *delito* veremos que reúne los requisitos indispensables que requiere el derecho penal para acreditar la existencia de un posible delito.

Esto es, atendiendo a las ideas anteriormente citadas, que se refieren a lo que es una *infracción*, un *delito* (y en general un *ilícito*); el *delito fiscal*, en cuanto a *delito*, este se definirá de acuerdo a lo establecido por la doctrina y la legislación penal, por no poder formar una nueva división o especie dentro del género *ilícito*, sino que únicamente, viene a formar una subdivisión dentro de los *delitos* en materia penal, recibiendo el rango de " *delitos especiales*. "

La particularidad de los *delitos fiscales* en llamarlos *delitos especiales*, se encuentra en que éstos, son regulados en un ordenamiento distinto del Código Penal, en este caso en el Código Fiscal de la Federación. Ya que dado a la gravedad de algunas *infracciones fiscales*, así como algunas circunstancias y elementos son definidos como *delitos* y por lo mismo sancionados hasta con la pérdida de la libertad; lo cual lo hace competencia penal.

³¹ Johnson Okhuysen, Eduardo A., "TEMAS FISCALES" Editorial Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado., México, 1985, pág. 71.

Cabe mencionar además, que la conceptualización de *delito fiscal* en nuestros días no sólo se refiere a un simple "dejar de hacer", verbi gracia, dejar de pagar un impuesto o un derecho; ya que los delitos fiscales actualmente no sólo se derivan de una obligación fiscal de *hacer*, sino también se refieren a las obligaciones de *dar*, de *no hacer* o de *permitir* y podría incluirse las de *tolerar*.

Finalmente tomando en cuenta las ideas de la doctora en derecho Doricela Mabarak Cerecedo,³² podemos resumir al *delito fiscal* como: "Cualquier conducta típica antijurídica y culpable que viola la norma legal especial expresamente aplicable al caso, produciéndose el efecto que la Ley prohíbe, o mejor dicho, se realice una conducta contraria a la que la Ley ordena."

³² Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela,

Ob.Cit. pag. 75.

**B. Ubicación de los delitos fiscales dentro de la
Legislación Mexicana para su estudio y normatividad.**

El Código Fiscal de la Federación en su título IV, capítulo II, distingue a los *delitos fiscales* de la *infracción*, pero no delinea las características que permiten diferenciar la conducta que da lugar a la *infracción* o a la existencia de un *delito tributario*.

Esta parte del Código Fiscal es denominado por algunos autores como *derecho penal especializado* que contiene los *delitos especiales*.

En cuando para su estudio y adelantándonos un poco, la *infracción* o *norma tributaria*, supone siempre, antes que nada la acción investigadora en materia administrativa, la cual si determina su posible tipificación como *delito*, será materia de proceso penal en su parte general; pero como *delito especial*, deberá dicho proceso ajustarse a las reglas del derecho tributario.

C. Clasificación y elementos de los delitos fiscales.

En un primer intento de clasificar a los *delitos fiscales*, sólo los dividían en *Nominados* e *innominados*, obedeciendo a su nombre, ya que existen hasta la actualidad conductas punibles que en forma casuística se relacionaban con tipos delictivos nominados, sin recibir, por su variado contenido denominación alguna.

Los primeros tipos delictivos que recibieron nombre propio, fueron : El *Contrabando* y el delito de *Defraudación fiscal*.³³

En relación a las ideas del jurista Gregorio Sánchez de León,³⁴ podemos definir al *Delito nominado*, que son aquellos que tienen un nombre propio en el Código Fiscal.

Delito innominado, se les llamó a los que se equiparan a otros y que por lo mismo no tienen un nombre propio.

A continuación, y a modo de ejemplificar lo anterior, se transcribe parte de la clasificación hecha por el maestro Gregorio Sánchez de León :³⁵

- i. *Delitos nominados* o que tienen un nombre propio en el Código Fiscal.
 - a) Delitos de Contrabando.
 - b) Delitos de encubrimiento en materia de Contrabando.
 - c) Delito de asociación delictuosa en materia de Contrabando.
 - d)
 - e) Delito de robo de mercancía que se encuentra en el dominio del fisco.

³³ Cfr. Sánchez Leon, Gregorio. "DERECHO FISCAL MEXICANO" Quinta Edición. Editorial Cardenas Editor S.A., Mexico, 1988, págs. 351 a 352.

³⁴ Cfr. Idem. págs. 351 a 352.

³⁵ Cfr. Ibidem. págs. 351 a 352.

- f) Delito de daños en las cosas ajenas que se encuentran en el dominio del fisco.
 - g)
 - h)
 - i)
 - j) Delito de Defraudación fiscal.
 - k)
 - l)
 - m) Delito de rompimiento de sellos en materia fiscal.
- II. Delitos innominados o equiparables a otros :
- a) El delito sancionado con la mismas penas del delito de Contrabando.
 - b)
 - c) El delito sancionado con la mismas penas del delito de Defraudación.
 - d)

Actualmente para clasificarlos se aplica supletoriamente la doctrina y la legislación penal, así como las reglas generales aplicables al delito en general; atendiendo a esto, autores como la doctora en derecho Doricela Mabarak Carecedo, los clasifica en :

Delitos intencionales y no intencionales.

Parte de la clasificación hecha en el Art. 8 del Código Penal,** que los divide en:

- a) Intencionales.
- b) No intencionales o de imprudencia.
- c) Preterintencionales.

Anteriormente, el Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 1967, no incluía esta clasificación, por

** Con las reformas en 1994, al Código Penal, quedan divididos en : *Intencionales y culposos.*

que determinaba este ordenamiento que los *delitos fiscales* sólo podían ser de Comisión intencional

En cambio el Código fiscal del primero de abril de ese mismo año y el de el primero de enero de 1983, no solo se consideró que los *delitos fiscales* podrían ser únicamente *intencionales*, sino que también se contempla que los *delitos* pueden ser de imprudencia o *preterintencionales*.³⁷

Mezger,³⁸ en cuanto a los *delitos intencionales* dice, que son aquellos en los que el dolo es indispensable, " Actua dolosamente quien realiza el injusto típico con conocimiento y voluntad, complementándose, con la idea de que además, el sujeto haya sabido y querido lo que hacía haya tenido presente que no debía efectuarlo y no obstante lo haya realizado. Hay un conocimiento integral del acto. Francisco Sodi lo denomina " *dolo determinado* ".

En tanto que los *delitos preterintencionales* son de *dolo indeterminado*, aquí existe la intención de realizar una conducta típica, pero con la acción, se ocasiona un resultado mayor que el previsto.

Los *delitos no intencionales*, de *imprudencia* o *culposos* se realizan cuando una persona " obra de tal manera que por su negligencia, su imprudencia ... se produce una situación de antijuricidad típica no querida directamente, ni consentida por su

³⁷ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela Ob. Cit. págs. 97 a 98.

³⁸ Mezger, Citado por Mabarak Cerecedo Doricela, Ob. Cit. pág. 98.

voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por el mismo ".³⁹

Actualmente, por regla general, aunque no hay precepto expreso al respecto, son de tipo intencional los *delitos fiscales*, no obstante en algunos casos muy específicos se podrían encontrar algunos *delitos de imprudencia*.

La siguiente clasificación que nos da la Doctora en Derecho, Doricela Mabarak Cerecedo es :

Delitos de Comisión y de Omisión,

En los primeros, son una manifestación de voluntad, se viola una disposición legal que prohíbe hacerlo. " Es el hecho positivo del sujeto realizado contra una norma prohibitiva, lo que determina la existencia de un delito de comisión. " ⁴⁰

Los *delitos de omisión* son " aquellos en los que se deja de hacer algo que se tiene la obligación de hacer. "

Sin embargo no es suficiente dejar de hacer algo para que exista *delito de omisión*, sino que además esa abstención sea con relación directa e inmediata con una norma legal que ordena hacer y su transgresión se transforma en una conducta típica sancionada por la Ley penal. En la *omisión* además, se señala que esta puede presentarse en dos circunstancias : la primera es la *omisión simple*, en la que el *delito* se produce por el mero incumplimiento, independientemente del resultado material. ⁴¹

³⁹ Villalibos, Ignacio, " DERECHO PENAL MEXICANO " Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1975, pág. 309.

⁴⁰ Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. págs. 135 a 136.

⁴¹ Cf. Idem pág. 136 a 137.

La segunda circunstancia, es la llamada *comisión por omisión*, en esta la abstención, la conducta negativa está vinculada a un resultado material. Un ejemplo de delitos de comisión son : el *Contrabando* y la *Defraudación*.

Un delito de *comisión por omisión*, será el mismo delito de *defraudación* cuando se tipifique en los supuestos de los Artículos 108 y 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Por último con respecto a esta clasificación, la Doctora Mabarak Cerecedo, menciona que en materia fiscal no toda violación a deberes formales, deben ser considerados como delitos, por que tratándose de simples *omisiones* no se llega a un resultado material voluntario.

Por ese motivo se propone que únicamente la *omisión* de un *deber de hacer* ordenado por la Ley sólo es penalmente típico, si su incumplimiento, exclufda cualquier vinculación con otros hechos o forma de conductas, implica causar un resultado delictivo.⁴²

Un ejemplo de delitos formales a los cuales su incumplimiento se elevan al rango de delitos fiscales son :

- a) Usar más de una clave de Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 110 fracción III).
- b) Omitir la presentación de declaraciones para efectos fiscales, a los que estuviere obligado, por dos o más ejercicios fiscales (Artículo 111 fracción I).
- c) No rendir al Registro Federal de Contribuyentes, los informes a que se encuentre obligado o los rinda con falsedad.

⁴² Cf. Mabarak Cerecedo, Doncela, Ob. Cit. págs. 105 a 107.

Una tercera Clasificación en que se agrupan los delitos fiscales es en : *delitos de Daño* o también llamados *delitos de Lesión*, que son aquellos que causan un menoscabo real efectivo al bien o intereses jurídicamente tutelados. Un ejemplo son : los *delitos de Contrabando* y el *delito de defraudación fiscal*.

Delitos de Peligro, son aquellos en los que con la conducta típica se crea el riesgo eminente para el bien jurídico que se protege a través del tipo legal; se presenta cuando el resultado de un acto de incumplimiento de una obligación real, tiene la posibilidad real y efectiva de ocasionarlo.

Resumiendo, serán *delitos de Daño* :

- a) Contrabando (Artículo 102, Código Fiscal de la Federación).
- b) Actos asimilables a él (Artículo 105 Código Fiscal de la Federación).
- c) La defraudación fiscal (Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación).
- d) La depositaria infiel (Artículo 112 del Código Fiscal de la Federación).
- e) Apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal (Artículo 115 del Código Fiscal de la Federación).
- f) Realización de operaciones financieras, transporte, transmisión o transferencia de dinero o bienes extranjeros o del extranjero a México, con el propósito de evadir el pago de créditos fiscales (Artículo 115 bis del Código Fiscal de la Federación). Y
- g) El delito de encubrimiento (Artículo 96, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación).

Son delitos de Peligro :

- a) Los delitos relacionados con el Registro Federal de contribuyentes (Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación).
- b) Delitos relacionados con la contabilidad (Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación).
- c) Delitos por alteración o destrucción de instrumentos de control.
- d) Delitos de servidores públicos, por practicar visitas domiciliarias o embargos sin orden de Autoridad competente (Artículo 114 del Código Fiscal de la Federación).

La última clasificación a la que hacemos alusión es la de :

Delitos Instantáneos, Continuos y Continuados.

El Artículo 7 del Código Penal Federal, señala que el delito Instantáneo es aquél en que la consumación del ilícito se agota en el mismo momento en que se realizan todos sus elementos constitutivos.

Denominándoles Instantáneos, por que una vez consumado el delito, el sujeto activo no tiene ya ningún poder ni para prolongarlo, ni para hacerlo cesar.

En materia fiscal el Contrabando es un ejemplo de delito Instantáneo, porque en el momento en que una persona introduzca o extraiga del país mercancías, omitiendo el pago de los impuestos que deban cubrirse, por este sólo hecho, se habrá configurado el delito.

En cuanto al delito Permanente o Continuo, el mismo Artículo 7 del ordenamiento penal, señala que se presentará, cuando sus consecuencias se prolongan a través del tiempo. La particularidad de

esta clasificación está en que, mientras el Derecho Penal general la prescripción opera en el delito Continuo o Permanente, cuando cesa la consumación del delito; en materia de delitos fiscales, la prescripción opera cuando la Autoridad fiscal tenga conocimiento del delito y del delincuente, y además que la prescripción operará en tres años (Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación), siendo ambiguo su contenido.

El delito Continuo, es definido por el multicitado Artículo 7 del Código Penal, como aquel que se presenta cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola un mismo precepto legal.

Un ejemplo de delito continuado es el mencionado en la fracción I del Artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, que establece una penalidad para aquella persona que no cumpla con la obligación de presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado, cuando lo haga por dos o más ejercicios fiscales; esto significa que apartir del segundo ejercicio, cada vez que no presente la declaración, el delito cometido se continuará cometiendo.

Hay en este caso pluralidad de conductas, unidad de intención e identidad de disposición legal aplicable.⁴³

Finalmente los delitos fiscales, como todo delito en general, poseen el mismo concepto y deben reunir los mismos elementos de éste.

La antijuricidad, la tipicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad como elementos integradores del delito, se encuentran presentes también en los delitos fiscales.

⁴³ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doncela. Ob. Cit. pag. 115.

III. ESTUDIO DEL DELITO DE CONTRABANDO

- A. Antecedentes Históricos y legislativos.**
- B. Concepto Jurídico, definición y naturaleza jurídica, del delito de Contrabando.**
- C. Estudio del delito de Contrabando, en sus aspectos positivos y negativos.**
- D. La intervención de las Autoridades Administrativas de la S.H. y C.P. el conocimiento del delito de Contrabando.**
- E. La intervención de las Autoridades Judiciales en el conocimiento del delito de Contrabando.**

A. Antecedentes Históricos y legislativos.

Son dos los gravámenes impositivos, en donde se encuentran los primeros antecedentes de los delitos fiscales :

- A) Los impuestos Aduaneros; y
- B) Los antiguos impuestos del Papel Sellado y de la Ley del Timbre.

En materia aduanera los primeros ilícitos fiscales se dan cuando recién se había consumado la conquista de México, ejerciendo la Corona Española un monopolio en el control del tributo y la industria, aspectos regulados en el llamado Almojarifazgo, que era el derecho de introducción y salida de mercancías que iban de la Casa de Contratación de Sevilla al puerto de Veracruz.⁴⁴

Durante toda la época colonial se combatió con eficacia el *Contrabando* que se practicaba en el comercio exterior y que viajaba por vía marítima; el cual se configuraba cuando las mercancías que se trataban de extraer o introducir se hacía por puertos y lugares no habilitados por la Corona, castigándoseles con pena de "comiso".⁴⁵

A inicios de la época independiente, se expidió el Primer Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio; expresando en el capítulo IV, en forma terminante que cualquier mercancía que no figurara en el manifiesto que debía presentar el importador o el exportador, caería irremediabilmente en la pena de *comiso*.

Ya se hace alusión a la declaración de datos falsos, con respecto de las mercancías, como delito; penándolo con el *comiso*.

⁴⁴ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob.Cit. pág. 78.

⁴⁵ Cfr. Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. Ob.Cit. págs. 182 a 183.

Capítulo 1. El delito de Contrabando

No descartaban las conductas que la Corona había considerado como delito de *Contrabando*.⁴⁶

En la época Republicana, el fraude y el Contrabando se desarrollan con mayor intensidad ; obligando al Estado Mexicano, sancionarlos más enérgicamente.

En esta etapa se descubre, por así decirlo, el apoyo o complicidad de los empleados de las aduanas, que se consideró hecho delictuoso, gracias a la acusación que el ministro de Hacienda Arrillaga hiciera en su memoria de fecha 2 de junio de 1823 obligando a que el Congreso Mexicano expidiera, el 4 de septiembre del mismo año, el Reglamento para la Distribución de Comisos, cuyo objetivo principal consistió en restringir el fraudulento tránsito de mercancías.

Creando por primera vez penas para los empleados que se les probara colusión en las evasiones de impuestos.

En el siglo XIX, el decomiso era la pena más fuerte que se imponía al contrabandista, además de las multas que en forma ascendente se le aplicaban, en caso de reincidencia.

El Arancel de Aduanas de 1837, contuvo para los empleados del erario, penas muy severas, cuando estuvieren implicados en problemas de Contrabando.⁴⁷

Todo el procedimiento sancionatorio aduanero, tanto el penal, como el propiamente administrativo, se desahogaba ante un juez local, y a partir de la vigencia del Arancel para Aduanas Marítimas y Fronterizas, de 1842 se hizo a través de un juicio sumario.

⁴⁶ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pag. 79.

⁴⁷ Cfr. Idem. pag. 80.

Se anotaron por primera vez algunas atenuantes y excluyentes de responsabilidad para los infractores.

Este procedimiento se aplicó hasta 1856, fecha en que se expidió una novedosa Ley Aduanera.

En 1845 se hace el primer intento de separar la infracción administrativa y el delito de Contrabando, en el Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas, creandose una "Junta de Aranceles", organismo colegiado y de carácter mixto, conocía casos en los que el presunto contrabandista tuviera justificantes que anularan o disminuyera la responsabilidad ante la aduana.

Dictaminaba ajustandose a la Ley, pero no siempre constituían precedente, tratándose de asuntos aduaneros que por su gravedad fueran competencia de un juez.

Era simple consultor que proponía resoluciones al Poder Ejecutivo, en el ámbito administrativo.⁴⁸

En 1856, la llamada Ordenanza General de Aduanas, por primera vez, expresa lo que se debía considerar como Contrabando y por lo tanto como iban a ser sancionadas.

Se habla por primera vez del juicio administrativo, y la Junta de Aranceles fue facultada para actuar como órgano de segunda instancia en los juicios administrativos.⁴⁹

Las jurisdicciones de las Autoridades administrativas y judiciales en materia de Contrabando no eran claras, por lo que en este mismo año se reglamentaría el procedimiento, pero confundiendo aún más, porque en caso de Contrabando, fraude o falta de observancia de la

⁴⁸ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 81.

⁴⁹ Cfr. Idem. pág. 82.

Capítulo I. El delito de Contrabando

Ordenanza General de Aduanas, se dejaba al libre albedrío del infractor la decisión de elegir que procedimiento se conocería de su caso, decisión que haría en un término de veinticuatro horas y por escrito.⁵⁰

El Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1872 sustituyó a la de 1856; en el Capítulo XX se refería al Contrabando y sus penas; Diferencia con mayor claridad la simple infracción, del delito de Contrabando así como la jurisdicción de la Autoridad Aduanera en esta materia, diferente de la jurisdicción que ya entonces tenían los tribunales federales que conocían de este delito.

En 1880 se expidió un nuevo Arancel de Aduanas Marítimas y Fronterizas; volviéndose a dar la posibilidad al infractor de elegir el procedimiento para la tramitación de su caso, pero se agrega, que si la violación caía en los supuestos del delito correspondiente, no habría elección y por consecuencia el proceso tendría que ser manejado por el poder judicial.

El Capítulo XXI es dedicado a los juicios, haciendo una exposición de los procedimientos administrativos y judicial.

Generalmente los procesos por Contrabando eran desfavorables para la Hacienda Pública.⁵¹

Tratando de proteger los intereses fiscales, en 1884, se dispuso que en todo juicio de Contrabando deberían ser unos funcionarios, llamados en ese entonces " *Promotores Fiscales* ", los encargados de recibir de las Aduanas, Oficinas de Contrarresguardo o Jefaturas de Hacienda, todos los datos e informes que se creyeran necesarios para

⁵⁰ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doncela, Ob. Cit. pág. 83.

⁵¹ Cfr. Idem. pág. 84.

hacerlos valer en cada juicio, debiendo estos funcionarios tener cuidado de aportar estos datos oportunamente ante los tribunales, a fin de que no resultarán nugatorias para el Fisco las acciones judiciales intentadas.

Las acciones del Fisco eran muy defectuosas, ante la falta de elementos de convicción para imponer condenas a los contrabandistas o defraudadores, tenían que dejarlos en libertad.⁵²

En 1887, se da un importante avance, la nueva Ordenanza, contenía un capítulo denominado : " *De las infracciones de la Ley y demás penas* ", las violaciones susceptibles de ser cometidas tanto por los particulares como por los empleados y funcionarios de Aduanas, se dividieron en tres grandes grupos : delitos, contravenciones y faltas.

Como delitos se catalogaban el Contrabando y la Defraudación; en relación con los servidores públicos, las violaciones se dividieron en delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos fueron : cohecho, *peculado* y *concusión*.

Las contravenciones : las omisiones en el cumplimiento de sus deberes, susceptibles de ocasionar pérdidas en el pago de los tributos.

Las faltas : consistieron en omisiones que no implicaban tales pérdidas.

Los delitos se castigaban con penas corporales y económicas; las contravenciones y faltas a su vez, con multas, suspensiones y destituciones en el caso de servidores públicos.

⁵² Cfr. Mabarak Cerecedo, Doncela. Ob. Cit. pág. 84.

Particularmente en el caso de Contrabando, se perdía en favor del fisco las mercancías objeto del delito, en concepto de indemnización al erario por el daño causado.

Se definen los delitos, deliniéndose que se comete el delito de Contrabando cuando se importaban o exportaban mercancías sujetas al pago de contribuciones, sin hacer ese pago y sin conocimiento ni intervención de los respectivos empleados públicos, ya fuere porque se obrara clandestinamente o porque se hiciera uso de la violencia.

Se asimilaron al Contrabando algunas otras situaciones.

Se estableció que todos los delitos fiscales eran de jurisdicción de los jueces federales, y si con motivo de la comisión de un delito fiscal, se cometieren en forma conjunta o conexa otros delitos que fueran del orden común, el juez de Distrito conocería de todos los delitos, con el fin de mantener la unidad de jurisdicción.⁵³

La Ordenanza de 1891, ya contiene una enumeración de los delitos propiamente fiscales; y se incluyen en esta ordenanza otros delitos que no eran propiamente fiscales, como el cohecho, la concusión, el peculado, la desobediencia y la resistencia de particulares. La ordenanza de Aduanas de 1891, estuvo en vigor hasta 1928; y el 28 de Abril de ese año se expidió la Ley Aduanal, que sustituye a la ordenanza.

En materia de delitos fiscales sólo comprendió al Contrabando y a los actos asimilables a él, dejando a la legislación penal común,

⁵³ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela.

Ob. Cit. pág. 86.

todo lo relacionado con el proceso y los procedimientos para juzgar a los presuntos responsables.⁵⁴

En 1947 la novedad fue la expedición de la Ley penal de Defraudación Impositiva que tuvo una vida efímera, por adicionarse en 1948 al Código Fiscal de la Federación con los Artículos 241 a 283, inclusive, que se utilizaron para regular a los delitos fiscales.

Con esto se ordenó en un solo texto jurídico todo lo relacionado con los delitos fiscales, que hasta antes de 1948, se encontraban dispersos en diferentes Leyes tributarias.

En esta importante reforma legal quedaron enumerados, tipificados y sancionados los siguientes delitos fiscales :

- i. Contrabando.
- ii. Encubrimiento en materia de Contrabando.
- iii. Tentativa en materia de Contrabando.
- iv. Asociación delictuosa en materia de Contrabando.
- v. Robo de mercancía que se encontrare en dominio fiscal.
- vii. Daño en propiedad ajena de mercancía que estuviere bajo dominio fiscal.
- vii. Falsificación de Mancevas, Dados y Timbres.

En 1938, se expide el Código Fiscal de la Federación al que se le inserta por primera vez, de manera sistemática los delitos fiscales.⁵⁵

Fue sustituido en 1966, por un nuevo texto jurídico que contenía en su capítulo IV del título segundo, concretamente en los Artículos 43 al 79, reglas generales, tipificaba y sancionaba los siguientes delitos fiscales :

⁵⁴ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 91.

⁵⁵ Cfr. Idem. pág. 93.

Capítulo I. El delito de Contrabando

- I. Encubrimiento.
- II. Contrabando.
- III. Tentativa de Contrabando.
- IV. Actos asumibles al Contrabando.
- V. Asociación delictuosa en materia de Contrabando.
- VI. Robo de mercancías que se encuentren en dominio fiscal.
- VII. Destrucción de mercancías que se encuentren en dominio *fiscal*.
- VIII. Prácticas de visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de Autoridad competente.
- IX. Delitos por la violación a los deberes que impone el Registro Federal de Causantes.
- X. Manufacturas de Matrices, Punzones, Dados, Cliches o Negativos, Troqueles, Estampillas, Merbete, Calcomanías, Formas Valoradas o Numeradas, Placas o Tarjetones.
- XI. Uso de Estampillas, Merbetes, Calcomanías, Formas Valoradas o Numeradas, Placas o Tarjetones falsificados.
- XII. Defraudación fiscal.
- XIII. Elaboración de productos gravados sin permiso, con equipos no autorizados o utilizando materias primas distintas a las autorizadas.
- XIV. Ejercicio del comercio por más de dos meses sin cumplir con las disposiciones fiscales. Y
- XV. Rompimiento de Sellos y alteración o destrucción dolosa de máquinas registradoras.

Abrogado el 31 de diciembre de 1982 y el 1 de Enero de 1983 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación vigente hasta nuestros días.⁵⁶

⁵⁶ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, Ob. Cit. págs. 95 a 96.

B. Concepto Jurídico, definición y naturaleza jurídica, del delito de Contrabando.

Antiguamente la palabra Contrabando indicaba lo que se realizaba contra un bando, o contra su propio bando. Voz española compuesta de una preposición y un nombre, que provienen del Latín, *contra* que significa frente a, contra; y del Francés, que pasó al Italiano como bando, edicto solemne.⁵⁷

Su antecedente lo encontramos también en la expresión *bannum*, voz latina con la que se designaba una Ley cualquiera dictada con el fin de ordenar o de impedir hechos individualizados a los habitantes de una nación. De tal modo que la palabra " Contrabando " pasó a significar cualquier acción o comportamiento contrario a una Ley o un edicto en un país o región determinados.⁵⁸

En el Español antiguo, significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando publicado a voz de pregonero, en los lugares o sitios destinados para hacer público lo que el príncipe quería que se observase o no se ejecutara.⁵⁹ Vinculándose más tarde, especialmente a la violación de Leyes de carácter fiscal, siendo reciente la noción de Contrabando atendiendo al tránsito de objetos cuya importancia ha sido prohibida.

Actualmente podemos conceptualizar al Contrabando como " Una operación generalmente clandestina, consistente en la importación o

⁵⁷ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús Ob. Cit. pág. 181.

⁵⁸ Enciclopedia " NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA " Tomo IV (Const.-Crime.)
Editorial F. Seix. México,

⁵⁹ Cfr. Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús Ob. Cit. pág. 181.

exportación de dinero, bienes o mercancías en contra de las normas legales vigentes, y en fraude a la Hacienda Pública.⁶⁰

Por su parte la legislación mexicana en materia fiscal define claramente en que circunstancias se tipificará una conducta como Contrabando en su Artículo 102:

- Art. 102. Comete el delito de Contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:
- I. - Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
 - II. - Sin permiso de Autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
 - III. - De importación o exportación prohibida.

También se hace mención en la legislación que comete delito de Contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las Autoridades o por personas autorizadas para ello.

De lo anterior tenemos que el Contrabando ocurre: Cuando se introducen o extraen del país mercancías, omitiendo el pago de las contribuciones respectivas; o bien sin el permiso de la Autoridad, o cuando se refiere a importaciones o exportaciones prohibidas.

Doctrinariamente el Contrabando es, una de las dos formas que asume la evasión legal.

Pudiéndose hablar de Contrabando en dos sentidos: en el sentido estricto, para indicar la introducción o la salida clandestina en la (o del) territorio del estado, de mercancías sujetas a Aduana; o en

⁶⁰ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. Ob. Cit pag. 184.

sentido amplio, para indicar la producción y/o la venta clandestina de bienes sujetos a cualquier forma de gravamen.⁶¹

En un corto estudio hecho al Contrabando (en sentido estricto), se obtuvo que es complejo el análisis, simplemente si se parte de que la ganancia bruta del contrabandista representa, como máximo la diferencia entre el precio del país en que se adquiere la mercancía y el precio en que la vende; esto es, la ganancia bruta del contrabandista será igual a aquella diferencia menos una X, que representará la compensación, por el riesgo y la ganancia, del cuasi-monopolio del comprador. Frente a la ganancia bruta están, de un lado también, los costos psíquicos, que lo forman los riesgos físicos; y por el otro los intereses del capital invertido en la empresa y los riesgos a que esta expuesto.

Vemos que de alguna manera o forma deben estos factores representar una expresión monetaria, tanto para un pequeño Contrabando individual o en pequeños grupos, como si se tratará de un Contrabando en gran escala, variando además estos costes en función de numerosas variables que hacen el problema aún más complejo de explicar.

En cuanto al Contrabando en sentido amplio, se dice que es el caso más frecuente, ya que se refleja en el impuesto de fabricación, asumiendo aquí dos formas: la exportación clandestina de la mercancía, desde la fabricación (fabricas) y almacenes sujetos a control y la producción clandestina de mercancías gravadas.

⁶¹ Cf. Fasiari, Mauro, "PRINCIPIOS DE LA CIENCIA DEL ESTADO LA HACIENDA" Traducción de Editorial Aguilar S.A. ediciones, Madrid, España, 1962, pág. 240.

La primera se trata de un pequeño Contrabando generalmente; la segunda es de mayor trascendencia, ya que es evidente la dificultad de impedir la producción y la venta clandestina, lo que hace necesario limitar el impuesto de fabricación a pocas mercancías, producidas en pocos y grandes establecimientos, fácilmente vigilables y, por tanto, este Contrabando potencial limita la acción de los dominante y también los confines del fenómeno de la ilusión financiera.⁶²

Asimismo, para concluir y a manera de complementación, la legislación, en el Artículo 103 cita otras conductas que en forma presuntiva son consideradas como dicho delito, pero que admiten pruebas en contrario; estas consisten básicamente, en la posesión o maniobras respecto de mercancías extranjeras en lugares donde por razones de control, se deben encontrar amparadas por la documentación respectiva; otras conductas que son consideradas como ilícitas y sancionadas con la misma pena que el Contrabando, son referidas al comercio o posesión de mercancías de procedencia extranjera, que no cuentan con documentación legítima y estancia legal, en los términos regulados por los Artículos 105, 106 y 107 del Código invocado.

Por último es calificado o agravado dicho delito cuando, es cometido en los casos aplicables con violencia física o moral, de noche o por lugar no autorizado para el tráfico de mercancías, para la salida o entrada al país, cuando el autor se ostente como funcionario o empleado público, o bien cuando se utilice documentación apócrifa.

⁶² Cfr. Fasiari, Mauro

Ob. Cit. págs. 241 a 243.

C. Estudio del delito de Contrabando, en sus aspectos positivos y negativos.

Como es sabido, para la correcta apreciación de un objeto de conocimiento, es indispensable analizarlo en los diversos elementos que lo constituyen : sus conceptos, características, etc. .

Por lo que específicamente para la comprensión del delito de *Contrabando* como tal, es necesario hagamos un breve estudio de sus elementos que lo integran, así como de sus conceptos.

Y dando que la materia especial que los regula - fiscal - no dispone nada al respecto, el derecho Penal viene a suplir estas deficiencias.

Esto es, de acuerdo a lo ya estudiado y a lo establecido en el Artículo 6 del Código Penal que dice :

" Art. 6 Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una Ley penal, ... , se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo ... "

Supletoriamente, los lineamientos del derecho Penal ya establecidos para el estudio del " delito " los aplicaremos para realizar este breve análisis, ya que de establecer algo al respecto la Ley especial esta prevalecerá :

" Art. 6 ... Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. "

De esta forma la *Teoría del Delito* que tiene como contenido los conceptos y principios generales relativos al *delito*, es decir, sus elementos constitutivos en sus aspectos *positivos* y *negativos*, así como las formas de manifestación del mismo, nos auxillará para analizar este fenómeno jurídico en sus elementos.

Una vez aclarado lo anterior, tenemos :

Partiendo de la noción del delito, establecida por el jurista Jiménez de Asúa⁶³ podemos decir que :

El *Contrabando* en cuanto *delito* es una conducta, típicamente antijurídica, culpable, sometido a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometida a una sanción penal.

Desprendiéndose que sus elementos en el *aspecto positivo* son

- Conducta.
- Tipicidad.
- Antijuricidad.
- Imputabilidad.
- Culpabilidad.
- Condicionabilidad Objetiva.
- Punibilidad.

Encontrando en el *aspecto negativo* si contraponemos, a *contrario sensu*, éstos mismos elementos.

⁶³ Cfr. Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. pág. 130.

Elementos del Delito de Contrabando		
Aspecto Positivo		
	Concepto General	Manifestacion en el Delito de Contrabando
Conducta	Es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un fin.	Accion : Introducir o extraer del pais mercancías ilegalmente.
Tipicidad	Encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la Ley. Adecuación de la conducta al tipo, que se puede resumir a : " Nullum Crimen Sine Tipo. "	La adecuación de dicha conducta debe adecuarse al tipo establecido en el Código Fiscal de la Federación. (Título IV, Capítulo II, Art. 102)
Antijuricidad	Consiste en una contradicción de un acto de conducta de la persona con una disposición jurídica. No están protegidos o amparados por una causa justificada.	Fisicamente es aquella conducta que se incumple que es contraria a la disposición fiscal, constituyendo una lesión al ordenamiento. Característica objetiva. Daño mediato que se ocasiona a la comunidad.
Imputabilidad	Es el conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y normalidad o equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita. Capacidad de entender y querer así como poderle imputar como suyo determinado comportamiento que puede traerle consecuencias jurídicas, que consta de responsabilidad y de culpabilidad.	La imputabilidad existe desde el momento en que se realiza la conducta que configura la infracción.
Culpabilidad	Es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible a la que le liga un nexo psicológico motivado, y conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas. En este conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica.	Característica subjetiva, es la oposición del infractor al deber jurídico tributario. La cual en un primer momento valorará la autoridad administrativa para poder formular el requisito de procedibilidad penal de acuerdo con los motivos circunstanciales y la personalidad del infractor.
Condicionalidad Objetiva	Exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicabilidad. Cuando las requiera la Ley. Generalmente se alude a condiciones perjudiciales.	En este delito cuando sea cuantificable el daño o perjuicio este será indispensable.
Punibilidad	Consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta.	El Artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, establece la pena correspondiente para dicho delito. El Artículo 94 del mismo Código, señala además, que dichos delitos, por otra parte, son acreedores de sanción pecuniaria, pero esta es exclusiva de imponer por una autoridad administrativa.

Elementos del Delito de Contrabando		
Aspecto Negativo		
	Concepto General	Manifestación en el Delito de Contrabando
Ausencia de Conducta	Se da cuando falta alguno de los elementos esenciales del Delito. Si la conducta, elemento esencial, está ausente, evidentemente no habrá delito, a pesar de las apariencias, ya que la conducta es considerada el soporte naturalístico del ilícito penal.	Cuando la acción u omisión, que normalmente implicaría una infracción fiscal, se dan por circunstancias que anulan la voluntad, se está en ausencia de conducta. Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.
Atipicidad	Cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, se presenta esta. La ausencia de adecuación de la conducta al tipo.	Se manifiestan de la misma forma que en el campo penal.
Ausencia de Antijuricidad	Causas de justificación. Ocurre cuando la conducta típica este en aparente oposición al derecho y sin embargo no sea antijurídico por mediar alguna causa de justificación, condición que tiene el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica.	Se manifiesta de la misma forma que se campo penal común, reconociéndose en el Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación la Fuerza Mayor y el Caso Fortuito.
Inimputabilidad	Son todas aquellas causas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso, el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.	Se manifiesta de igual forma que en el campo penal.
Inculpabilidad	Consiste en la absolución del sujeto en el juicio de Reproche. Opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de culpabilidad y voluntad.	Cuando por ejemplo, se incurre en los supuestos del Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación y demuestre o pruebe, el presunto infractor que efectivamente cuenta con la documentación requerida, pero en el momento en que le fue requerida no la llevaba consigo.
Ausencia de Condicionabilidad Objetiva	Cuando falta alguna condición exigida por la Ley.	En este caso se da cuando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público no presenta la cuantificación del daño o perjuicio causado al fisco, durante el proceso.
Ausencia de Punibilidad	Excusas absolutorias. En función de las excusas absolutorias, no es aplicable la pena, por ser estas causas, que dejando subsistente en el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena.	En este caso, estaremos haciendo referencia a la petición del sobreseimiento por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados pagan las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones, y recargos respectivos a satisfacción de esta, o bien sean garantizados a su satisfacción. (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación .)

D. La intervención de las Autoridades Administrativas de la S.H. y C.P. el conocimiento del delito de Contrabando.

Como hemos establecido, el *Contrabando, delito fiscal*, como todo *delito*, en términos generales posee los mismos conceptos y reúne los mismos elementos de éste. Pero también, como *delito especial*, si bien, no corresponde a una rama autónoma, si constituye una realidad jurídica legislativa, dotada de una particularidad o modalidad muy especial, que se encuentra establecida dentro del Código Fiscal Federal.

En los *delitos fiscales* existe una modalidad muy trascendental, que afecta el ejercicio de la acción penal, así como el mismo procedimiento jurídico-penal; y que es precisamente la concerniente a la intervención que efectuará la Hacienda Pública Federal en dichos *delitos*.

Dentro del Código Fiscal Federal, así como en el Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentran contenidas disposiciones en materia fiscal penal, de las cuales se desprende la facultad que se le atribuye a la S.H.C.P. de intervenir en asuntos relacionados con *delitos fiscales*, tratándose específicamente de los que se encuentran regulados dentro del Título IV, Capítulo II del Código Fiscal Federal.

De esta función otorgada a la Hacienda Pública Federal se deriva y justifica el surgimiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación, órgano jurídico creado única y exclusivamente para representar, proteger y defender los intereses de esta, en todos los asuntos en que pueda ser afectada o perjudicada en sus intereses.

Capítulo I. El delito de Contrabando

De esta forma, el Reglamento Interno de esta Secretaría le concede la competencia, Facultad de ejercer determinadas funciones en materia fiscal.

Esta competencia otorgada a las Autoridades fiscales en la intervención en los asuntos relativos a delitos que pueden causar perjuicio a la Hacienda Pública Federal, a grosso modo, es la siguiente:

PRIMERO. En relación a lo establecido dentro del Código Fiscal Federal la competencia que se le concede a la Hacienda Pública Federal se remitirá a lo siguiente :

a) Su intervención será previa en el conocimiento de *delitos fiscales* para poder proceder penalmente en contra de ellos (Artículo 92, en su primera parte del Código Fiscal Federal).

b) Teniendo la facultad, una vez que ésta ha determinado la posible conducta delictiva en contra del Fisco, formular las condiciones de procedibilidad penal; que se determinan para estos casos el ordenamiento Fiscal Federal:

- Formular querrela tratándose de los *delitos* previstos en los Artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114, y 115-bis (Artículo 92, frac. I del Código Fiscal Federal);
- Formular declaratoria de perjuicio, cuando se trate de los *delitos* establecidos en los Artículos 102 y 115 (Artículo 92, frac. II del Código Fiscal Federal);
- Formular la declaratoria de Contrabando cuando se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de Autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido (Artículo 92, frac. III del Código Fiscal Federal).

c) Se le concede el derecho de ejercer la petición del sobreseimiento, cuando de su conformidad le sean garantizados los créditos fiscales que se le adeudaban (Artículo 92, tercer párrafo del Código Fiscal Federal); y

d) Le compete la facultad de hacer la cuatificación del daño o perjuicio que sufrió, dentro de la querrela o bien durante el procedimiento penal, antes que el Ministerio Público formule conclusiones (Artículo 92, cuarto párrafo del Código Fiscal Federal).

SEGUNDO. En relación a lo establecido dentro contenido del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenemos que al hacerse referencia a las atribuciones de la Procuraduría Fiscal Federal, así como a las de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y sus auxiliares en esta materia : Dirección de Investigaciones y las Direcciones de Procedimientos Penales, que conjuntan el organismo encargado de esta materia fiscal penal (Artículos 10, 100, 101, 102 y 103, todos del Reglamento Interno); se estará haciendo alusión a una serie de atribuciones que complementan la facultad de intervención administrativa, establecida en el Artículo 92 del Código Fiscal Federal en materia de delitos:

- " Ejercer en materia de *infracciones o delitos fiscales* las atribuciones señaladas a la Secretaría de Hacienda en el Código Fiscal de la Federación, y en las demás Leyes, ... " (Artículo 10, fracc. XXIV del Reglamento Interno),
- Investigar la comisión de *delitos fiscales* (Artículo 100, fracc. II de Reglamento Interno),
- Formular las *declaratorias de perjuicio, las denuncias o querrelas* correspondientes o solicitar el sobreseimiento de los procesos

penales en los términos de Ley (Artículo 100, frac. III del Reglamento Interno),

- Formular las denuncias o querellas que deban hacerse al Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, de aquéllos de que tenga conocimiento o interés (Artículo 100, frac. IV de Reglamento Interno); y
- Coadyuvar, en representación de la Secretaría , en los procesos penales relativos a *delitos fiscales* en que resulte ofendida y de aquéllos en los que tenga interés (Artículo 100, frac. VI del Reglamento Interno).

Específicamente en lo concerniente al *Contrabando* la intervención administrativa se tendrá que sujetar a lo acabado de mencionar, pero ahora sólo cabe aclarar la trascendental importancia que trae implícita esta intervención, más concretamente en la figura delictiva del *Contrabando*.

Se establece subjetivamente dentro del Artículo 92 del Código Fiscal Federal que la Autoridad Fiscal, Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, tendrá una función de Autoridad investigadora que tratará de reunir todos los elementos del tipo delictivo, para poder formular las condiciones de procedibilidad penal, tratándose de *delitos fiscales*; Esta circunstancia que a simple observancia parece justa no lo es, ya que por lo que respecta al *delito de Contrabando*, si bien, de acuerdo a la frac. II del Artículo 92 del multimencionado Código Fiscal Federal, le corresponderá a la Secretaría de Hacienda, formular la declaratoria de perjuicio en relación a esta conducta delictiva, no significa que deba ser

impedimento para que la Autoridad Judicial, en este caso el Ministerio Público Federal, no tenga una intervención con respecto a esta conducta delictiva, ya que si analizamos con cuidado esta figura jurídica delictiva, no requiere de *querrela*, o que se tenga que perseguir a petición de parte, sino que es una figura que se persigue de oficio, en la que basta la denuncia para que esta Autoridad deba intervenir y más aún tratándose de *flagrante delito*.

Determinando al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación que : " El acto por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifiesta que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, no es un requisito de procedibilidad, sino un obstáculo procesal, cuya existencia únicamente suspende el procedimiento, pero no impide su persecución si es salvada o subsanada la causa que lo constituye; y en estas condiciones, no puede equipararse a la *querrela*, la que si es un requisito de procedibilidad."⁶⁴

De lo cual podemos desprender que no se le debe considerar a la declaratoria de perjuicio como si fuera un sinónimo de *querrela*, pero aún como podemos apreciar en la anterior tesis jurisprudencial, se marca importante esta actuación de la Autoridad administrativa.

Por lo que se refiere a la declaratoria de Contrabando que se establece en la fracción III del Artículo 93, de nuestro ordenamiento fiscal, cabe advertir que sucede lo mismo, pero tampoco debe de considerarse que este requisito tenga que asimilarse a una *querrela*, por lo cual, la Autoridad fiscal, tenga que fungir como una Autoridad investigadora previamente de la actuación judicial.

⁶⁴ Mabarak Cetecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 137.

Sin embargo en la realidad jurídica, aunque la detección de dicho delito - *flagrante delito* - sea por parte de Autoridad Judicial se determina que es necesario este requisito.

Reiterando al respecto la H. Corte de Justicia de la Nación que :
" El procedimiento administrativo que declara la existencia de *Contrabando*, es la base del procedimiento penal y que sin dicha secuela administrativa se carece de uno de los elementos o características de la figura delictiva, de manera que en ausencia de dicha declaración administrativa de *Contrabando* recaída en el procedimiento aduanero, o de nulificación firme por resolución administrativa o jurisdiccional, es indebido instaurar el procedimiento penal. "65

En cuanto a la formulación de *Denuncia*, tratándose de estos delitos vemos que también en la Legislación Fiscal Federal contiene disposiciones que si bien no marcan con exactitud la intervención única de estas Autoridades fiscales para formular este requisito de procedibilidad, es posible deducir el establecimiento de lo que podemos llamar un monopolio para formular dicho requisito a favor de estas:

" Art. 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I...III... En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. "

Lo cual a todas luces suena incongruente, ya que si bien el delito de *Contrabando* es una figura perseguible de Oficio, se entiende que

65 Mabarak Cerecedo, Dortecla. Ob. Cit. pág. 155.

esta puede ser hecha por cualquier interesado y no necesariamente un interesado en específico.

Al respecto el Artículo 100 del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece en su fracción III :

"Art.100. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones: I...II...III...IV. Formular las Denuncias o querrelas que deban hacerse al Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida,"

Por último cabe señalar, que entre otras intervenciones que efectuará la Autoridad administrativas, que son varias, y también es de gran trascendencia, es el ejercicio de la Petición del Sobreseimiento por parte de la Hacienda Pública Federal, ya que por lo que hace en el *Contrabando*, esta facultad otorgada a la Hacienda Pública Federal ocasiona que también se presente circunstancias muy particulares que hacen de este *delito* único *sui generis*, ya que si bien esta facultad del sobreseimiento de los procesos penales, cuando los inculpados cubran o garanticen el interés fiscal; se refiere a un perdón de la parte ofendida, la que formuló la *querrela* correspondiente, no procede en el *Contrabando*, por que es aberrante, que en una figura delictiva que es perseguible de oficio, le sea procedente el sobreseimiento, más aún que se establezca que sea a discreción de la Autoridad hacendaria.

E. La intervención de las Autoridades Judiciales en el conocimiento del delito de Contrabando.

Como es sabido la función de la jurisdicción penal es la facultad del Estado, ejercidos a través de los órganos señalados en Ley, para declarar si un hecho es o no delito y actualizar respecto de la persona que lo haya ejecutado, la sanción penal establecida en la Ley.⁶⁶

El Artículo 21 de la Constitución Federal establece :

* Art. 21. La imposición de penas es propia y exclusiva de la Autoridad Judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la Autondad y mando inmediato de aquél...*

La intervención de la Autoridad Judicial es trascendental en toda cuestión delictiva. Sujetándose está a lo siguiente :

En un primer momento, a través de su órgano investigador y encargado del monopolio de la acción penal - Ministerio Público competente - ; se ocupará del periodo de preparación del ejercicio, a la cual se le denomina averiguación previa, que tiene como objetivo fundamental, reunir los elementos mencionados por el Artículo 16 Constitucional, para poder estar en condiciones de ejercer la acción penal, que tiene por objeto la provocación de la actividad Judicial, en caso de que exista la comisión de un hecho que pueda ser considerado como delito y a cargo de una persona determinada.

⁶⁶ Cfr. Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús,

Ob. Cit., pag. 213.

En una segunda etapa o fase denominada persecutoria, que corre paralelamente al proceso penal en sus dos importantes fases : la de la Instrucción, que va del auto de formal prisión o de sujeción a proceso, y la llamada fase formal, que va del auto de formal prisión o sujeción a proceso, hasta la emisión del acto que declara cerrada la instrucción; aquí el Ministerio Público pierde su carácter de Autoridad, para asumir el de parte en el proceso, frente al inculpado y el juez.⁶⁷

En una tercera etapa, denominada fase acusatoria, el Ministerio Público, por mandato legal debe formular al Juez sus conclusiones y determinar su posición frente al proceso penal llevado a cabo.⁶⁸

Correspondiéndole finalmente al Juez de lo penal, la determinación de la existencia o no de delito así como señalar la sanción correspondiente en caso de existir.

En resumen, podemos decir, que la Autoridad jurisdiccional, es la única facultada para iniciar la correspondiente averiguación previa, así como de ejercer la acción penal correspondiente, perseguir, y entablar proceso penal para determinar la existencia o no de delito así como aplicar la sanción que corresponda en su caso.

¿ Pero, qué ocurre en materia de delitos fiscales ? En materia de delitos fiscales, será la Autoridad jurisdiccional la encargada de determinar la existencia de estas conductas antijurídicas, así como también el órgano encargado de ejercer la acción penal la del Ministerio Público correspondiente. Sin embargo se presentan circunstancias que hacen que varíe de lo que sería un procedimiento

⁶⁷ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doncela. Ob. Cit., pág 179.

⁶⁸ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit., pag. 180.

penal común, las cuales se originan a raíz de la intervención que desarrolla la Autoridad hacendaria, originando confusión y problemas desde nuestro punto de vista, advirtiéndose más fácilmente, tales variaciones en la persecución del delito de *Contrabando*, las cuales consideramos son las siguientes :

PRIMERO : Se le delega la facultad a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones para investigar la comisión de *delitos fiscales* (Artículo 100, frac. II del Reglamento Interno). Si partimos del análisis al Artículo 92 del Código Fiscal Federal, como ya anteriormente mencionamos, podemos deducir que dicho precepto legal se le delegaba a la Autoridad fiscal una función de órgano investigador en materia de *delitos fiscales*, competencia que alcanza a la figura delictiva de *Contrabando* la cual, como ya establecimos, desde nuestro punto de vista no debiera ser.

Esta actuación de la Hacienda, será previa, con lo cual la primera en conocer de dicho hecho delicto es ésta; dejando en cierto modo, la intervención del Ministerio Público en un segundo plano, en materia penal.

SEGUNDO : De la facultad anterior, los funcionarios administrativos, son los encargados de integrar, una averiguación previa, por así llamarla que trata de reunir todos los elementos del tipo legal y de considerar como presunto responsable del mismo a determinada persona. Esta actitud de la Autoridad administrativa, provoca que en la práctica, en esta materia de *delitos fiscales*, el Ministerio Público adopte las siguientes posturas:

A). Sino hay nadie detenido, esta Autoridad no practica ninguna averiguación, dando por buena y satisfactoria la investigación realizada por la Autoridad fiscal y expresada en la querrela.

B). Si hay detenido no obstante que no exista flagrancia, la averiguación previa del Ministerio Público se reduce a tomar la declaración del presunto responsable y adiccionarla a la querrela y a los documentos aportados por la Autoridad querellante.⁶⁹

TERCERO. De esta forma, se aprecia una sustitución del Ministerio Público por parte de estas Autoridades administrativas, ya que éstas no sólo intentan la elaboración o el desarrollo de una averiguación previa, sino que a través de la querrela que formula y presentan estos funcionarios, además de calificar jurídicamente los hechos, en cierto modo también se está formulando una *Consignación Penal*.

Ya que al elaborar formalmente el documento denominado " QUERRELLA ", ésta de manera extraordinaria tendrá los siguientes apartados :

a) Se expresa contra quien o quienes se endereza, como presuntos responsables de los delitos fiscales que se imputan;

b) Se especifica el delito o delitos que a juicio de la Autoridad se hubieren cometido;

c) Se hace una exposición de los hechos;

d) Se esgrimen fundamentos de derecho, es decir, se mencionan primordialmente los preceptos legales que a juicio de la Autoridad querellante fueron violados o incumplidos por el presunto responsable

⁶⁹ Cfr., Mabarak Cerecedo, Donicela.,

Ob. Cit., pags. 186 a 187.

o presuntos responsables; se citan asimismo los preceptos legales que tipifican los *ilícitos* cometidos; y

e) Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos *delitos*.

De lo anterior se obtiene que la querrela - averiguación previa - es notoriamente violatoria de lo dispuesto por el Artículo 118 del Código de Procedimientos Penales que establece : " las denuncias y las *querellas* pueden formularse verbalmente o por escrito.

Se contraerán en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente y se harán en los términos previstos en el ejercicio del derecho de petición.

Cuando una denuncia o *querrela* no reúne estos requisitos, el funcionario que la reciba prevendrá al denunciante o querellante para que la modifique ajustándose a ellos. "

De esta forma, como se puede observar, se impide realizar la acción investigadora por parte del Ministerio Público.

Por lo cual el desarrollo de la acción penal en materia de *delitos fiscales*, es sumamente defectuosa en la práctica, además de ilegal, porque se puede decir, que la Procuraduría Fiscal, asume inConstitucionalmente la facultad investigadora que compete al Ministerio Público.

La consignación penal, por consiguiente también se hace en forma defectuosa y en ciertos casos ilegal, pues los documentos que se anexan a la querrela, en ocasiones, carecen de la debida circunstanciación.

CAPITULO SEGUNDO

LA APLICACION DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES PENALES, AL DELITO DE CONTRABANDO

I. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES

II. CONCURRENCIA DE SANCIONES EN EL DELITO DE CONTRABANDO

I. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES

- A. Breve análisis comparativo de las sanciones administrativas con respecto a las sanciones penales.**
- B. La imposición de sanciones administrativas, por infracción a las disposiciones fiscales de acuerdo a los Artículos 70, 73, 77 y demás relacionados del Código Fiscal de la Federación.**
- C. Facultad de las Autoridades Judiciales de conocer y sancionar los delitos fiscales de acuerdo al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.**

A. Breve análisis comparativo de las sanciones administrativas con respecto a las sanciones penales.

Como ya estudiamos en el capítulo anterior, toda violación de una norma jurídica tiene como consecuencia una *sanción*, que tendrán como fines principales por lo que hace en el campo fiscal :

- Retributivo, esto es, compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico; y
- Preventivo o intimidatorio, que pretende disuadir la comisión de futuras infracciones, tanto para el sancionado, como para el resto de la comunidad.⁷⁰

La maestra Margarita Lomeli Cerezo, en un estudio hecho al respecto, agrega que en cuanto a las penas propiamente dichas, y las sanciones administrativas, presentan gran similitud, ya que ambas categorías tienen un carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor.

Asimismo, nos señala que en el Derecho Penal y en el Administrativo se emplean formas de sanción que son, en ocasiones, las mismas, algunos ejemplos : la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa; la suspensión o destitución de empleos o funciones, establecidas tanto en el Derecho penal, como Administrativo; la

⁷⁰ Cfr. De La Garza. Sergio Francisco. Ob. Cit. pag. 939.

prisión, *sanción penal*, y el arresto, *sanción administrativa*, que sólo difieren en su gravedad o duración.

Por último hace mención de la principal diferencia que existe entre ellas, no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento, esto es : las penas propiamente dichas, se aplican por las Autoridades Judiciales, en tanto que las *sanciones administrativas* se imponen por los órganos de la administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las Leyes administrativas.⁷¹

Coinciden con estas ideas, autores como Guido Zanobini, quien a través de un sentido práctico y técnico las define como : " Son penas administrativas y no sanciones penales, todas aquellas cuya aplicación reserva la Ley a la Autoridad administrativa. "⁷²

Otro autor, afín a estas ideas es el jurista Miguel Acosta Romero, quien también manifiesta que la diferencia estriba en que las *penas* llevan consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución, y las medidas de seguridad - *sanción* -, sin carácter afflictivo alguno, intentan de modo fundamental evitar nuevos delitos. Asimismo, en términos generales, define a la *sanción administrativa*, 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.⁷³

⁷¹ Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita, Ob. Cit. págs. 21 a 23.

⁷² Serra Rojas, Andrés, Ob. Cit. págs. 510 a 516.

⁷³ Cfr. Acosta Romero, Miguel, Ob. Cit. págs. 859 a 866.

Finalmente cabe agregar que : " La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber. "74

Desprendiéndose de lo anteriormente transcrito, en materia fiscal, pueden señalarse tres formas de responsabilidad :

- La reparación del daño causado a la administración.
- La responsabilidad penal que queda incluida en el campo del Derecho Penal (Artículo 92 a 115 del Código Fiscal de la Federación).
- La responsabilidad administrativa, que implica la aplicación de sanciones por infracciones o Leyes administrativas o fiscales (Artículos 70 y siguientes del Código Fiscal de la Federación).

Dándose cuando :

a) El contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, lo que da lugar a la responsabilidad, que se traduce en el incumplimiento forzado de la obligación, independientemente de la reparación de los daños y perjuicios, e imposición de la pena a que haya lugar.

b) Al presentarse el incumplimiento o infracción como supuesto jurídico, la consecuencia será la sanción que se imponga al responsable. 75

74 Quintana Valtierra, Jesús, Ob. Cit. pág. 328.

75 Quintana Valtierra, Jesús, Ob. Cit. pág. 330.

B. La imposición de sanciones administrativas, por infracción a las disposiciones fiscales de acuerdo a los Artículos 70, 73, 77 y demás relacionados del Código Fiscal de la Federación.

Art. 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. ...

El *ilícito tributario*, volviendo a lo ya planteado, puede adoptar dos especies que no se han conceptualizado definida y uniforme : *la infracción y el delito*.

Dándose distintas significaciones a dicho conceptos, o bien, las legislaciones han sido omisas pero, sin embargo, generalmente se acepta que el término *infracción* es el género y los de *delito* y *contravención o infracción*, en sentido estricto, las especies.

En nuestra legislación fiscal, la diferencia entre *infracción* y *delito*, parte del análisis de dos elementos :

El primero, consiste en que las infracciones de la Autoridad sancionadora, es una Autoridad de carácter administrativo; el siguiente elemento, es que el tipo de pena sólo alcanza a la *multa*.

En cuanto al segundo elemento de la sanción, que constituye la consecuencia lógica-jurídica inmediata por el incumplimiento o contravención de una norma, puede adoptar diversas formas según se desarrolle el *ilícito*, el interés protegido y afectado, así como la finalidad que con su aplicación se persiga.

El último aspecto cobra trascendencia singular para su entendimiento, porque ya dentro del ámbito tributario,

encontramos el cumplimiento forzado a través del procedimiento económico-coactivo; la indemnización en los recargos generados por el incumplimiento.

Y así sólo nos resta la *sanción* cuyo fin es aflictivo, propiamente, un castigo.

Tal finalidad es común a las sanciones impuestos por *infracciones* y *delitos* cometidos.

El precepto que se comenta nos permite observar las tres finalidades anteriormente enunciadas que puede perseguir la *sanción* de un *ilícito*.

- a) Cumplimiento forzado .- Consistente en el pago de las contribuciones.
- b) Indemnización .- Que se integra por los accesorios; y
- c) Castigo .- La imposición de *multas* y *penas corporales*.

Asimismo, este precepto reconoce implícitamente que la aplicación de multas corresponde a una Autoridad distinta de la judicial.

Pero es el Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, el que en forma definitiva lo complementa, ya que con toda claridad se determina que las Autoridades administrativas solamente harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las *sanciones* administrativas correspondientes y en consecuencia los *delitos fiscales* la Autoridad Judicial no impondrá ninguna *sanción* pecuniaria.

En este orden de ideas, la *infracción fiscal* consiste en aquella conducta de hacer o dejar de hacer lo que la Ley prohíbe u ordena, respectivamente.

Los serán los elementos indispensables para su configuración :

- La imposición de la sanción correspondiente a la Autoridad administrativa; y
- La sanción siempre será de carácter pecuniario.

Por lo que respecta al *delito fiscal*, consistirá en aquella conducta que sea considerada como tal en las Leyes respectivas.

Sus elementos :

- La imposición de la sanción será por parte de la Autoridad Judicial; y
- La sanción nunca consistirá en una pena económica sino de carácter corporal.⁷⁶

Por lo expuesto, podemos válidamente concluir que el ilícito tributario puede adoptar la figura de infracción o de delito, según encontremos los elementos antes referidos propios de cada figura.

Pero también puede el ilícito, o la conducta ilícita, concretizar ambas figuras jurídicas, si es que así se encuentra previsto en las Leyes respectivas.

De lo anteriormente señalado, el *Contrabando* es caso específico, es decir, cuando es sancionado como *infracción* le corresponde dictaminar a la Autoridad Aduanera, por tratarse de violaciones a las disposiciones Aduanales; instruyendo al efecto los procedimientos administrativos correspondientes, lo que significa que estará de acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanal en materia de

⁷⁶ Lerdo de Tejada, Francisco, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMENTADO Y ANOTADO." Tercera edición. Editorial IESSA, México, 1977, pag. 101.

sanciones (Artículos 32, 56, 127, 128, 129, 130 al 141 de la Ley Aduanera), así como a lo señalado en su reglamento en lo referido a Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia (Capítulo segundo, Artículos 170 al 174).

Ahora bien, lo anterior, no indica que se excluya lo correspondiente a la aplicación de sanción por infracciones que establece el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I; sino por el contrario, la Ley Aduanera, en la última parte del Artículo 140 establece:

* Art. 140 ... Para la imposición de las sanciones que establece esta Ley se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.*

De esta forma sólo resta señalar la importancia que tienen los Artículos 73, 75, 77 en lo concerniente a infracciones aduanales (Contrabando), cuando se aplican supletoriamente.

La disposición contenida en el Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, se considera trascendental, ya que establece, que cuando exista cumplimiento espontáneo de obligaciones fiscales incumplidas, la Autoridad fiscal se abstendrá de imponer multa alguna.

Determinando además, cuándo no debe considerarse un incumplimiento como espontáneo.

Lógico resulta que si la Autoridad descubrió la omisión en que incurrió el contribuyente, o bien si ya inició cualquier actividad tendiente a la verificación del incumplimiento de disposiciones fiscales, en ambos casos debe tomarse en cuenta que el particular

encontramos el cumplimiento forzado a través del procedimiento económico-coactivo; la indemnización en los recargos generados por el incumplimiento.

Y así sólo nos resta la sanción cuyo fin es alicectivo, propiamente, un castigo.

Tal finalidad es común a las sanciones impuestos por *infracciones y delitos* cometidos.

El precepto que se comenta nos permite observar las tres finalidades anteriormente enunciadas que puede perseguir la sanción de un *illicito*.

- a) Cumplimiento forzado .- Consistente en el pago de las contribuciones.
- b) Indemnización .- Que se integra por los accesorios; y
- c) Castigo .- La imposición de *multas y penas corporales*.

Asimismo, este precepto reconoce implícitamente que la aplicación de multas corresponde a una Autoridad distinta de la judicial.

Pero es el Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, el que en forma definitiva lo complementa, ya que con toda claridad se determina que las Autoridades administrativas solamente harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes y en consecuencia los *delitos fiscales* la Autoridad Judicial no impondrá ninguna sanción pecuniaria.

En este orden de ideas, la *infracción fiscal* consiste en aquella conducta de hacer o dejar de hacer lo que la Ley prohíbe u ordena, respectivamente.

Dos serán los elementos indispensables para su configuración :

- La imposición de la sanción correspondiente a la Autoridad administrativa; y
- La sanción siempre será de carácter pecuniario.

Por lo que respecta al *delito fiscal*, consistirá en aquella conducta que sea considerada como tal en las Leyes respectivas.

Sus elementos :

- La imposición de la sanción será por parte de la Autoridad judicial; y
- La sanción nunca consistirá en una pena económica sino de carácter corporal.⁷⁶

Por lo expuesto, podemos válidamente concluir que el ilícito tributario puede adoptar la figura de infracción o de delito, según encontremos los elementos antes referidos propios de cada figura.

Pero también puede el *ilícito*, o la *conducta ilícita*, concretizar ambas figuras jurídicas, si es que así se encuentra previsto en las Leyes respectivas.

De lo anteriormente señalado, el *Contrabando* es caso específico, es decir, cuando es sancionado como *infracción* le corresponde dictaminar a la Autoridad Aduanera, por tratarse de violaciones a las disposiciones Aduanales; instruyendo al efecto los procedimientos administrativos correspondientes, lo que significa que estará de acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanal en materia de

⁷⁶ Lerdo de Tejada, Francisco, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMENTADO Y ANOTADO." Tercera edición. Editorial IESSA. México, 1977, pag. 101.

afectado actúa no por propia voluntad sin presión alguna, sino que existen ya determinadas circunstancias que pueden influir en su conducta.

Por otro lado, también se reconoce como excluyentes de responsabilidad en la comisión de infracciones, aquellas que se originan por caso fortuito o fuerza mayor.

Cabe comentar, que diversas Leyes fundamentales imponen la obligación a las empresas públicas, notarios o corredores, de llevar a cabo el acto de la determinación, esto es, la cuantificación de la obligación tributaria, así como la recaudación de la contribución determinada y su entero al fisco.

Si en dichas circunstancias las personas antes mencionadas incumplen con su obligación de hacer o de electuar el pago de la contribución correspondiente, correrán a su cargo los accesorios que se generen, como son los recargos y las multas correspondientes, quedando el contribuyente únicamente obligado a pagar la contribución que hubiere omitido, ya que no fue por culpa de éste que aquellas personas no hubieren cumplido con su obligación.⁷⁷

El Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, aplicado supletoriamente, es trascendental porque indica que todo acto administrativo que debe ser notificado, la resolución que emita la Autoridad imponiendo una multa por la comisión de una infracción fiscal, deberá estar fundada y motivada en relación al Artículo 38 del mismo Código Fiscal de la Federación.

⁷⁷ Lerdo de Tejada, Francisco. Ob. Cit. pag. 105.

Por otro lado, se determina como situaciones agravantes la reincidencia, así como las previstas en la *fracción II* (Uso de documentos falsos), del precepto que se comenta, conductas que implican una mayor gravedad en la omisión del ilícito, que ocasionan o pueden ocasionar un grave daño al fisco.

También se considera como agravante en la *fracción IV* de éste Artículo cuando la infracción se cometa en forma continuada, ésto es, cuando mediante una pluralidad de conductas, realizadas todas bajo el denominador de una unidad en cuanto a la intención o propósito, se produce una idéntica *lesión*.

Establece, por último, que cuando por la relación de una conducta se cometan diversas infracciones, solamente deberá aplicarse la *sanción* que resulte mayor tomando todas las infracciones cometidas, de modo tal que la multa mayor absorberá o comprenderá las menores.

Y finalmente, el Artículo 77 del mismo Código Fiscal de la Federación, en su primera *fracción* se establecen las reglas que deben cumplirse en el caso de que la *infracción* se hubiere cometido bajo alguna de las agravantes contempladas en el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, la *fracción II* de este Artículo establece aquellas circunstancias atenuantes que dan motivo a que la multa se reduzca en los porcentajes previstos.⁷⁸

⁷⁸ Lerdo de Tejada, Francisco. Ob. Cit. págs. 106 a 110.

C. Facultad de las Autoridades Judiciales de conocer y sancionar los delitos fiscales de acuerdo al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Como lo hemos venido indicando, en el transcurso de esta investigación, el Artículo 92 Código Fiscal de la Federación, de un modo objetivo, únicamente hace referencia a la intervención de las Autoridades Hacendarias en el conocimiento de los *delitos fiscales*; intervención previa que podemos traducir como actuaciones que anteceden a otras actuaciones que se efectúan con posterioridad a estas, por Autoridades Judiciales.

En este caso, debería ser que previamente la Autoridad a la que se le destinará el conocimiento de dichos *delitos* fuera la Procuraduría General de la República que es la representante social, en la que se integra la Institución del Ministerio Público Federal, con facultades, (de acuerdo al Artículo 2 de la Ley Orgánica de ésta Procuraduría), de investigar y perseguir los *delitos*, así como también ser parte del proceso *penal*.

Esta Procuraduría, de sus facultades ya mencionadas, se desprende que es la encargada de realizar la averiguación previa, de la recepción de denuncias y *querrelas*, conforme al Artículo 16 Constitucional, y la única facultada para practicar todos los actos conducentes a la comprobación del cuerpo del delito y la acreditación de la probable responsabilidad del indicado, como fundamentos que fundan el ejercicio de la acción penal.

Sin embargo en la realidad jurídica, la intervención que vaya a efectuar el Ministerio Público Federal, está supeditada a las

1. Las sanciones administrativas y penales

actuaciones previas que efectuará la Procuraduría Fiscal de la Federación, como órgano jurídico de la administración, creado única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de la S.H y C.P.

La *fracción VII* del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y el Artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretenden en determinado modo que la acción investigadora de los *delitos fiscales* salga de las manos del Ministerio Público e ingrese al ámbito de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, siendo el funcionario administrativo el que llega a determinar cuándo se ha cometido un *delito fiscal* y cuando no, como ya anteriormente se explica en el punto correspondiente a la intervención de la Autoridad administrativa cuando toman conocimiento de éstos asuntos.

De esta forma la Procuraduría Fiscal de la S.H. y C.P., y más concretamente, la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, una vez que reúne los documentos que se anexarán a la querrela, procederá ésta última oficina, a elaborar formalmente la querrela que contiene de manera extraordinariamente formal, los siguientes apartados:

- a) Se expresará contra quien o contra quienes se endereza, como presuntos responsables de los *delitos fiscales* que se imputan.
- b) Se especifica el *delito* o los *delitos* que a juicio de la Autoridad se hubieran cometido.
- c) Se hace una exposición de los *hechos*.

consecuencias trascendentales como : un acto previo a la consignación penal.

El Ministerio Público debe solicitar a los peritos de la Procuraduría General de la República un dictamen técnico sobre los hechos denunciados o comunicados por *querrela*, así como de todos los demás documentos a que se ha venido haciendo alusión, que se deben anexar como prueba que envían las Autoridades administrativas.

Lo que no ocurre en realidad, ya que por exceso de trabajo de los funcionarios pertenecientes al Ministerio Público, o por su escasa preparación y experiencia en materia fiscal, el dictamen técnico que se redacta utilizando el que anticipadamente elaboró y entregó la Autoridad querellante, que resulta ser el mismo, constando en él todos errores y defectos que pudiera haber tenido del que la elaboró; ocasionándose que el desarrollo de la acción penal en materia de delitos fiscales sea defectuosa e ilegal en la práctica, porque la Procuraduría Fiscal asume InConstitucionalmente la facultad investigadora que compete al Ministerio Público.

Finalmente el que la actuación de las Autoridades Judiciales sea delegada a una segunda instancia, por así mencionarlo, no le resta la importancia que tiene, ya que es el Ministerio Público el único facultado para ejercer la acción penal, para que la Autoridad jurisdiccional, - juez penal - pueda determinar la existencia, o no existencia, de delitos fiscales.

d) Se esgrimen fundamentos de Derecho, es decir, se mencionan primordialmente los preceptos legales que a juicio de la Autoridad querellante fueron violados o incumplidos por presunto o presuntos responsables; se citan asimismo los preceptos legales que tipifican los *ilícitos* cometidos.

e) Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos *delitos*.

Esta querrela, averiguación previa, es notoriamente violatoria de lo dispuesto por el Artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, que a la letra dice :

" Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición. "

Cuando una denuncia o *querrela* no reúna estos requisitos, el funcionario que reciba prevendrá al denunciante o querellante para que la modifique, ajustándose a ellos. ⁷⁹

La querrela que formulan las Autoridades fiscales, es propiamente una consignación penal, sustituyéndose al Ministerio Público, impidiéndosele en cierta forma realizar la acción investigadora, Inhibiéndolo para tener un criterio propio en relación con los supuestos *ilícitos fiscales* cometidos con los presuntos responsables.

A continuación se ejemplifica y fundamenta lo antes señalado.

Para culminar este punto, tenemos que, finalmente, el que le de conocimiento en un segundo termino en delitos fiscales, trae como

⁷⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 186.

actuaciones previas que efectuará la Procuraduría Fiscal de la Federación, como órgano jurídico de la administración, creado única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de la S.H y C.P.

La *fracción VII* del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y el Artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretenden en determinado modo que la acción investigadora de los *delitos fiscales* salga de las manos del Ministerio Público e ingrese al ámbito de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, siendo el funcionario administrativo el que llega a determinar cuándo se ha cometido un *delito fiscal* y cuando no, como ya anteriormente se explica en el punto correspondiente a la intervención de la Autoridad administrativa cuando toman conocimiento de éstos asuntos.

De esta forma la Procuraduría Fiscal de la S.H. y C.P., y más concretamente, la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, una vez que reúne los documentos que se anexarán a la querrela, procederá ésta última oficina, a elaborar formalmente la querrela que contiene de manera extraordinariamente formal, los siguientes apartados :

- a) Se expresará contra quien o contra quienes se endereza, como presuntos responsables de los *delitos fiscales* que se imputan.
- b) Se especifica el *delito* o los *delitos* que a juicio de la Autoridad se hubieran cometido.
- c) Se hace una exposición de los *hechos*.

d) Se esgrimen fundamentos de Derecho, es decir, se mencionan primordialmente los preceptos legales que a juicio de la Autoridad querellante fueron violados o incumplidos por presunto o presuntos responsables; se citan asimismo los preceptos legales que tipifican los *ilícitos* cometidos.

e) Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos *delitos*.

Esta querrela, averiguación previa, es notoriamente violatoria de lo dispuesto por el Artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, que a la letra dice :

* Las denuncias y las querrelas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición.*

Cuando una denuncia o *querrela* no reúna estos requisitos, el funcionario que reciba prevendrá al denunciante o querellante para que la modifique, ajustándose a ellos.⁷⁹

La querrela que formulan las Autoridades fiscales, es propiamente una consignación penal, sustituyéndose al Ministerio Público, impidiéndosele en cierta forma realizar la acción investigadora, inhibiéndolo para tener un criterio propio en relación con los supuestos *ilícitos fiscales* cometidos con los presuntos responsables.

A continuación se ejemplifica y fundamenta lo antes señalado.

Para culminar este punto, tenemos que, finalmente, el que le de conocimiento en un segundo termino en delitos fiscales, trae como

⁷⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. pág. 186.

II. CONCURRENCIA DE SANCIONES EN EL DELITO DE CONTRABANDO

- A. Coincidencia de infracción y delito, en la figura de Contrabando.**
- B. Similitudes entre infracción y delito, en la figura de Contrabando.**
- C. Desconocimiento del principio de la unidad del poder Judicial y del proceso, para aplicar sanciones en los delitos fiscales.**
- D. Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los ilícitos y las infracciones fiscales.**
- E. Diferencias para sancionar, con respecto a la metodología del Derecho Penal y el Derecho Fiscal.**

A. Coincidencia de infracción y delito, en la figura de Contrabando.

Existen algunos incumplimientos fiscales que el Código Fiscal de la Federación sólo previene como *infracciones*, mientras que otras, por su mayor gravedad están tipificadas además como *delitos*, es decir, algunos *ilícitos fiscales*, por razón de su significación social y su responsabilidad administrativa que se desprende para con el fisco.

El legislador ha considerado una misma conducta como *infracción fiscal* y como *delito fiscal*.

Configurando tipos legales mixtos o ambivalentes, que traen aparejada simultáneamente la competencia del juez y del órgano administrativo, y en consecuencia, una sanción penal privativa de libertad y la *sanción administrativa* de naturaleza económica.

Esta actitud se justifica porque dada la gravedad que presentan, se considera necesario que sean sancionados con pena privativa de libertad, y ésta, por exigencia del Artículo 21 Constitucional, exclusivamente puede ser impuesta por la Autoridad por la Judicial.

Asimismo, por la primacía que se le concede a la necesidad del fisco de recaudar directamente, de manera ágil y expedita, los impuestos y las sanciones económicas, sin esperar a que la sentencia que se dicte en el proceso penal y quede firme.⁸⁰

Caso particular es el delito de *Contrabando*, en el cual se le otorga competencia a la Autoridad administrativa, para imponer directamente sanciones pecuniarias-administrativas y para exigir la reparación del daño, esto es, para cobrar el impuesto omitido y los recargos causados, (Artículo 70 y 94 del Código Fiscal de la

⁸⁰ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel,

Ob. Cit. pág. 390.

Federación), y se reserva a los tribunales la aplicación de penas corporales.

Existe una aparente dualidad de competencias que no se afectan, dándose una dualidad de persecución y sanción.⁸¹

Que son totalmente independientes unas de otras, sin que los pronunciamientos que se hagan en cualquiera de ellas tenga trascendencia mutua.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, admite tal duplicidad, considerando que el proceso judicial y el procedimiento administrativo instruidos para sancionar la misma conducta son distintos y persiguen fines diversos.

El primero, se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es competencia de las Autoridades Judiciales.

En tanto que el segundo es competencia de la Autoridad administrativa.

Considerando también, que el proceso penal y el procedimiento administrativo son independientes entre sí y que lo resuelto en uno no puede influir en el otro.⁸²

⁸¹ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel. Ob. Cit. págs. 392 a 393.

⁸² Cfr. Idem pág. 393.

B. Similitudes entre infracción y delito, en la figura de Contrabando.

Al hablar de similitudes entre una *infracción fiscal* y un delito con carácter fiscal, estaremos haciendo referencia a la semejanzas analogías que en ambas figuras existen, las cuales podemos hallar dentro de los elementos que componen tanto al delito, como a la *infracción*, ya que automáticamente serán los mismos. Dentro del campo fiscal como ya hemos expresado en anteriores puntos, al no establecer la Ley fiscal federal la Dogmática a seguir para la integración de la *infracción fiscal* o ilícito si así se quiere mencionar, se aplican los lineamientos del derecho penal, encontrándose que al realizar el respectivo análisis de la *infracción*, esta contiene los mismos elementos esenciales que requiere el delito para su configuración. Obviamente existen algunas diferencias o variaciones, las cuales se presentarán en la forma en que se manifiesten dichos elementos. De esta forma, el maestro Arturo de Jesús Urbina Nandayapa, tomando las ideas del jurista Sáinz de Bujanda menciona que: " la *infracción tributaria*, es la conducta típica, antijurídica, y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración".⁸³ Derivando de esta definición los elementos o esenciales de la *infracción* :

- a) La conducta.
- b) La tipicidad.
- c) La antijuricidad.

⁸³ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús Ob. Cit. pág. 240.

d) La culpabilidad, que tiene como antecedente a la imputabilidad y como consecuencia a la responsabilidad.

El maestro Miguel Angel García Domínguez⁸⁴ menciona al respecto que entre la *infracción* y el *delito fiscal* hay deferencias cuantitativas, de grado o de matiz, pero no existen diferencias ontológicas, haciendo las siguientes diferenciaciones y similitudes:

En la *infracción fiscal* el sujeto infractor puede ser la persona física como también las personas colectivas; en el *delito* sólo pueden ser las personas individuales los infractores.

La conducta en ambas figuras puede ser tanto por acción como por omisión. En consecuencia la ausencia de conducta es la misma y tiene las mismas consecuencias en ambas figuras. Las consecuencias de daño o de peligro pueden darse, obteniéndose que el resultado de la conducta no puede servir para establecer diferencias ontológicas.

La tipicidad coloca la siguiente diferencia: para que exista un *delito* es suficiente que exista una obligación implícita dentro de la figura típica respectiva, sin que sea necesario que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber; en cambio, en la *infracción fiscal* si es necesario que en la Ley exista una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación fiscal concreta cuyo incumplimiento configurará la *infracción fiscal*; por ello, la existencia en la Ley de la obligación, condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento. La antijuricidad es el mismo concepto general aplicable a la *infracción* como al *delito*, pero

⁸⁴ Cfr. García Domínguez, Miguel Angel, Ob. Cit. págs. 403 a 409.

de la cual si bien no se hayan diferencias ontológicas, si pueden derivarse de grado o cuantitativas.

Las causas de justificación son las mismas en ambas figuras.

La culpabilidad es la misma en ambos casos, la única diferencia sería en el orden probatorio, pues siendo la sanción en la infracción de contenido económico, es mucho menos relevante en materia administrativa el problema de la culpabilidad. En tanto que la figura de la tentativa en los delitos es punible.

Y la diferencia trascendental que podemos encontrar en estas figuras *ilícitas*, esta en la " naturaleza del órgano encargado de declarar que se cometió el delito y el órgano competente para decidir que se cometió la infracción "; y consiguientemente la diferencia de la sanción que le corresponde a cada una de estas figuras; aclarando al respecto el mismo maestro García Domínguez⁸⁵, que las distintas clases de sanciones en ambas figuras tampoco marcan distinción ontológica alguna, sino de grado por perseguir las mismas finalidades, teniendo en consecuencia la misma naturaleza.

El Contrabando, *ilícito fiscal*, surge como la conducta antijurídica la cual configura coincidentemente una infracción y un delito, de la cual, las similitudes entre ambas figuras aún son más similares las cuales se puede decir que se funden en una sola por tener a nuestro juicio las siguientes:

- a) Son creación del órgano legislativo,
- b) Pertenecen a ordenamientos administrativos fiscales, y
- c) Las reglas esenciales de ambas figuras se encuentra contenidas en el Código Fiscal Federal.

⁸⁵ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pag. 407.

C. Desconocimiento del principio de la unidad del poder Judicial y del proceso, para aplicar sanciones en los delitos fiscales.

En el derecho mexicano, el principio de la Unidad del Poder Judicial y del proceso para sancionar, ha sido desconocido en lo que se refiere a los *delitos fiscales* que constituyen, al mismo tiempo *infracciones administrativas* y que ocasionan los dos procesos: el Judicial y el administrativo, los cuales decidirán la existencia de un delito y la *infracción* de una norma administrativa respectivamente. Ejemplo ilustrativo es el *Contrabando*, que por una parte el Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, lo cataloga como *delito* y en tanto en la Ley aduanera Artículos 127 en adelante, lo señalan como *infracción*; señalándose en ambos ordenamientos los mismos hechos, así como las mismas características en dichas descripciones legales, pero que ocasionan la existencia de dos procedimientos distintos en los que respectivamente señalarán o determinarán su existencia y en su caso su sanción correspondiente, expresándose dicha posibilidad en el Artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación que al respecto establecen:

Ari. 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.*

Ari. 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 el procedimiento penal.*

Como podemos apreciar, el contenido de estos preceptos fiscales rompe con la unidad del procedimiento para sancionar, con lo normalmente establecido, es decir, que de un mismo procedimiento penal principal se deriven la imposición de todas aquellas sanciones que le corresponda al delito, como ocurre tratándose de delitos no fiscales, ya que si analizamos el Código Penal para el Distrito Federal y de materia Federal en todo lo relacionado a las sanciones que establece este ordenamiento, veremos que además de establecerse a la jurisdicción penal la competencia de aplicar sanciones referidas a la privación de la libertad, el Artículo 24 del ordenamiento penal, reconoce implícitamente la posible aplicación de las siguientes sanciones :

Art. 24. * Las penas y medidas de seguridad son:

1.- Prisión

2.- Tratamiento en libertad, semilibertad, y trabajo en favor de la comunidad.

3.-.....4.-.....5.-.....

6.- Sanción pecuniaria

7.-.....

8.- Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito:

9.-.....10.-.....11.-.....12.-.....

13.- Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos.

14.-.....15.-.....16.-.....17.-.....

18.- Decomiso de bienes correspondiente al enriquecimiento ilícito y las demás que fijen las Leyes.*

Como podemos desprender dicho precepto penal hace mención de la *sanción pecuniaria*, la cual no es desconocida dentro de la competencia de la Autoridad jurisdiccional para aplicar si en su caso el delito lo amerita, al respecto se establece en el Artículo 29 lo siguiente :

Art. 29.- "La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño."

Y el Artículo 31 de nuestro ordenamiento penal viene a fundamentar lo anteriormente establecido :

Art. 31. "La reparación será fijada por los jueces, según el daño que sea preciso reparar de acuerdo con las pruebas detenidas en el proceso."

Sin embargo en lo que se refiere a los *delitos fiscales* vemos que la Autoridad Judicial está limitada para poner *sanción pecuniaria* a dichos *delitos* reservándose el derecho de imponer *sanción económica* a las Autoridades administrativas.

Se dice, que esta doble consideración de la conducta, puede darse ya que, según actúe la Autoridad administrativa o los tribunales, se estarán protegiendo aspectos diversos del interés tutelado teniendo finalidades diversas, pretendiendo de esta forma, satisfacer diversas necesidades derivadas de la naturaleza de la conducta realizada.

D. Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los ilícitos y las infracciones fiscales.

El maestro Miguel Acosta Romero señala que la *infracción - contravención -* y el *delito*, son dos figuras dentro del derecho, que tienen diferencias esenciales, pero que dado la dificultad para distinguirlas, muchos juristas se refieren a estos conceptos como si fueran lo mismo.⁸⁶ Dentro de los elementos esenciales que delimitan a la *infracción - estricto sentido -* del *delito*, el maestro Miguel Acosta Romero,⁸⁷ señala las diferencias que existen entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los *delitos* y las *infracción administrativa*. A continuación elaboramos un cuadro que contrapone las diferencias existentes entre ambos procedimientos de acuerdo a lo señalado por el maestro Miguel Acosta Romero.⁸⁸

Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los delitos y las infracciones fiscales		
	Delito	Infracción
Autoridad competente para averiguar	El Ministerio Público en ejercicio de la facultad de Policía Judicial conforme a los Artículos 16 y 21 Constitucionales, 1ª fracción I del Código de Procedimientos Penales Federales, 3ª fracción I y 94 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal.	La autoridad Administrativa. La legislación administrativa, inspirada en el interés público, se consagra la potestad sancionadora de la Administración Pública, que consiste en la facultad de castigar la violación a una Ley, que no constituya delito.
Autoridad competente para aplicar la sanción	La autoridad Judicial, es decir, los jueces conforme a los Artículos 21 Constitucional, 51 y 52 del Código Penal.	* Compete a la autoridad Administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por 36 horas * ... (Artículo 21 Constitucional).

⁸⁶ Cfr. Acosta Romero, Miguel Ob.Cit. pág. 870

⁸⁷ Cfr. Acosta Romero, Miguel Ob.Cit. pág. 874.

⁸⁸ Cfr. Acosta Romero, Miguel Ob.Cit. pág. 876

Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los delitos y las infracciones fiscales (Continuación)		
	Delito	Infracción
Inicio del procedimiento	Se inicia con la denuncia o querrela al Ministerio Público para iniciar la llamada Trilogía del Derecho Penal acusación, defensa y acto de decisión.	Inicia cuando tienen conocimiento los órganos administrativos públicos; "Que con fundamento en las disposiciones jurídicas que regulen su funcionamiento poseen facultades para que en su carácter de tales, participen en el procedimiento de determinación, liquidación, cobro y control de las obligaciones fiscales" (1.1)
1ª Etapa o fase	"La 1ª etapa se integra con la averiguación previa, en la que el Ministerio Público realiza las investigaciones para buscar el nexo de causalidad entre el presunto responsable y el acto o hecho constitutivo" "La averiguación previa culmina con la consignación, en donde el Ministerio Público ejercita la acción penal, poniendo a disposición del juez las diligencias y en su caso, al presunto responsable" (1.2)	La 1ª fase de averiguación en las infracciones administrativas se basa fundamentalmente, en la actividad de las autoridades, o en su capacidad de inspección de toda índole. Procedimiento no sujeto a normas que garanticen el cumplimiento de las garantías de audiencia y legalidad; y las infracciones se determinan, muchas veces, sin escuchar al infractor. (1.3)
2ª Etapa o fase	La 2ª fase es la instrucción, en donde, después de ejercitada la acción penal, el juez ordena la radicación del asunto y lleva a cabo los actos procesales encaminados a la comprobación de los elementos del delito y al conocimiento de la responsabilidad o inocencia del presunto sujeto activo. Esta a su vez se divide en tres partes: a) Abarca desde la resolución judicial conocida como auto de radicación hasta el auto de formal prisión. b) Principia con el auto de formal prisión o sujeción a proceso y concluye con el auto que declara agotada la averiguación. c) Comienza con el auto citado y termina con el auto que declara cerrada la instrucción. (1.4)	En 2ª etapa, la autoridad administrativa debe identificar el presupuesto o hipótesis punible, esto es, la norma o normas legales que prevén una conducta que tiene carácter de contravención o falta, para proceder a identificar el hecho real, la conducta humana que se ha producido en un momento y lugar determinados, consistentes en determinados hechos concretos de acción o de omisión, los cuales deben encuadrar exactamente en la hipótesis legal previamente identificado. (1.5)

(1.1) *Abarak Cerecedo, Doricela. "DERECHO PENAL FISCAL." México: Lazcano Garza Editores, 1993 pag. 194.*

(1.2) *idem. pag. 575*

(1.3) *Acosta Romero, Miguel. "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Primer Curso." México.: Editorial Porrúa S.A. 1990, Novena Edición. pag. 550.*

(1.4) *Abarak Cerecedo, Doricela Ocb. Cit. pag. 576.*

(1.5) *De La Garza, Sergio Francisco. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO." México.: Editorial Porrúa, 1990, Décima Séptima Edición pag. 966.*

II. Concurrencia de sanciones en el delito de Contrabando

Diferencias entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los delitos y las infracciones fiscales (Continuación)		
	Delito	Infracción
3ª Etapa o fase	La 3ª etapa es el juicio, en el que corresponde al juez, después de haber recibido y practicado las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad, evaluarlas para dictaminar la culpabilidad o inculpabilidad del supuesto sujeto activo del delito. (1.6)	La 3ª fase en la cual se da la determinación y sanción, se impone la pena que establece la Ley para el hecho concreto en cuestión, mediante la producción de una resolución administrativa que debe ser comunicada al infractor para que la combata o para que la cumpla, según resulte adecuado. (1.7) En este aspecto la fase de determinación y sanción de la infracción, también es en muchos casos consecuencia de una competencia establecida en las propias Leyes y que no funda ni motiva la causa legal del procedimiento y se basa en lo que la doctrina a llamado el poder sancionador de la Administración Pública. (1.8)
4ª Etapa o fase	La 4ª fase y última, es la sentencia, que no es otra cosa, que, la resolución judicial: poniendo con ello fin a la instancia.	
5ª Etapa o fase	Finalmente, el período llamado de ejecución no forma parte del procedimiento penal, pero lo complementa. Tiene por objeto que el órgano encargado de la ejecución de las sanciones impuestas en sentencia firme, señale el tratamiento que debe aplicarse a los sentenciados así como los lugares donde las cumplirán.	

(1.6) Acosta Romero, Miguel, "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Primer Curso" México: Editorial Porrúa S.A., 1990, Novena Edición. pág. 870.

(1.7) De La Garza, Sergio Francisco, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" México: Editorial Porrúa, 1990, Décima Séptima Edición pág. 966.

(1.8) Acosta Romero, Miguel, Ocb. Cit. pág. 580.

E. Diferencias para sancionar, con respecto a la metodología del Derecho Penal y el Derecho Fiscal.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su estudio referido a las sanciones señala que, en el derecho tributario mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.⁸⁹

Lo cual desde nuestro punto de vista, no varía en nada, en relación a las sanciones que se imponen en materia penal, porque éstas también se reducen a penas, medidas disciplinarias, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, tratando de esta manera, evitar la reincidencia en la comisión u omisión de estas conductas antijurídicas.

En ese sentido el maestro Miguel Acosta Romero⁹⁰ menciona que es muy difícil señalar una diferencia específica y determinada entre las sanciones establecidas en el Código Penal para los delitos previstos en las Leyes administrativas y las sanciones establecidas en las Leyes administrativas y reglamentos para infracciones. Por que todas son especies de un mismo género: sanción.

⁸⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Ob. Cit. págs. 186 a 187.

⁹⁰ Cfr. Acosta Romero, Miguel Ob. Cit. pág. 883.

Hace mención además, que la diferencia en la metodología estriba, coincidentemente en lo que en puntos anteriores señalamos, a dado el jurista García Domínguez en denominar diferencias y similitudes entre *infracción* y *delito*.

Lo cierto es que la *infracción* es un *ilícito* que típicamente es administrativo, y su metodología y procedimiento deben ser administrativos, perteneciendo este órgano por su naturaleza, al poder ejecutivo, que actuará independientemente del poder judicial.

A grandes rasgos, el órgano fiscal realiza, al ejercer su poder sancionador un acto formal y materialmente administrativo, lo cual implica la constatación de la violación a una norma y la imposición de una sanción, que es lo mismo que electúa el juez penal; ya que exactamente del mismo modo, el acto administrativo y el acto jurisdiccional son creación de normas individualizadas, que se realizan ambas constatando que un hecho coincide con el supuesto de la norma lo que constituye la base para decidir que debe aplicarse la consecuencia prevista en la Ley.⁹¹ Reafirmandose que entre uno y otro tipo de acto se da una diferencia técnica.

La existencia de dos procedimientos punitivos distintos de dos metodologías para la averiguación y persecución de ilícitos en los que coinciden *infracción* y *delito*, y la aplicación de sanciones, la creación y conservación de un dualismo jurídico penal derivan de una razón política legislativa.

⁹¹ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit págs. 403 a 409.

En nuestra opinión esta diferenciación estriba principalmente en el fin particular que cada una de estas jurisdicciones persigue, mientras en un procedimiento su transcurso es largo y en ocasiones tedioso por la finalidad primordial de aplicar el derecho justamente, por la trascendencia primordial de que dichas sanciones recaen en la posible pérdida de la libertad; en el procedimiento administrativo generalmente es un procedimiento sumario, rápido, instrumento ágil y eficaz para el Estado, que tiene por finalidad objetiva la recuperación de los impuestos omitidos a como de lugar sin importarle el sujeto activo del ilícito.

CAPITULO TERCERO

LA LEGISLACIÓN MEXICANA EN MATERIA FISCAL Y LA SITUACIÓN DEL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO DEL DELITO DE CONTRABANDO.

- I. MARCO CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DE
SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES PENALES**

- II. LA SANCIONABILIDAD DEL DELITO DE CONTRABANDO
CONTRABANDO EN MEXICO, RESPECTO A LOS
ARTÍCULOS 21, 22 Y 23 CONSTITUCIONALES**

- III. ANÁLISIS DEL DOBLE ENCUADRAMIENTO
PUNITIVO
EN EL DELITO DE CONTRABANDO**

**I. MARCO CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DE
SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES PENALES**

- A. Análisis al mandato Constitucional en materia fiscal contemplado en el Artículo 131, primer párrafo; en relación al Artículo 31 del mismo ordenamiento.**
- B. Fundamento Constitucional de la aplicación de sanciones administrativas.**
- C. Fundamento Constitucional que faculta a las Autoridades de la Administración Pública para aplicar sanciones.**
- D. Fundamento Constitucional que faculta la aplicación de sanciones penales.**
- E. Fundamento Constitucional que permite la intervención de la Autoridad Judicial en materia de delitos fiscales.**

A. Análisis al mandato Constitucional en materia fiscal contemplado en el Artículo 131, primer párrafo; en relación al Artículo 31 del mismo ordenamiento.

Es menester acentuar el marco Constitucional de donde se derive el mandato supremo que establece la base fundamental de la imposición de contribución o tributo, en materia de importación y exportación de mercancías, así como para la circulación de vehículos extranjeros dentro del país, y demás situaciones o hechos legales, que como hemos estudiado en puntos anteriores al ser violados, originan la que en la Ley secundaria - Código Fiscal de la Federación - ha denominado como *Contrabando*.

Asimismo, no es menos trascendente, y por lo cual amerita mencionar, a quien le corresponde, la facultad de imponer la tarifa y cuota de estas contribuciones, y para, en su caso, poder crear otras si así se requiera, con respecto a estas situaciones.

Es necesario mencionar de donde se deriva la facultad privativa de la Federación para gravar las mercancías que se importen y se exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, para de esta manera, poder derimir la cuestión de la doble jurisdicción y consecuentemente punición del fenómeno jurídico *Contrabando*.

Si partimos del Artículo 31 Constitucional, tendremos, que éste es el soporte Constitucional del Sistema Impositivo en México, por establecer:

* Art. 31. Son obligaciones de los Mexicanos :

I.- ... , II.- ... III.- ...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.*

Del cual podemos desprender que los elementos de la obligación tributaria deberá tener los siguientes requisitos Constitucionales :

- a) La contribución debe ser destinada al gasto público de la Federación, Estados y Municipios.
- b) En forma proporcional y equitativa.
- c) Debe estar establecida en la Ley.

De esta forma la Carta Magna, dispone que es obligación de contribuir, por parte de persona física o colectiva con una parte de su propio patrimonio para los gastos públicos, en la forma que dispongan las Leyes secundarias; en nuestro caso, nos estaremos refiriendo al Código Fiscal Federal.

Al respecto el maestro Arturo de Jesús Urbina Nandayapa,⁹² nos dice, en forma resumida, que esta disposición Constitucional obliga en principio, o todos aquellos ciudadanos mexicanos que con su actuar se ubican dentro del llamado hecho generador, mismos que darán nacimiento a la *obligación tributaria*, cuyo incumplimiento puede dar lugar a una severa *sanción punitiva* por parte del Estado.

⁹² Cfr. Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús Ob. Cit. pág. 6.

Por otra parte, el maestro Hugo Carrasco Iriarte,⁹³ citando al respecto al jurista Alfonso Cortina Gutiérrez nos dice :

Si mexicanos o extranjeros, gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas, la del pago de impuesto. " Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del Artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto Constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto. En el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago tributario."⁹⁴

Completando de esta forma el contenido del Artículo Constitucional ya mencionado. Cabe agregar a manera de complementar la idea, que por lo que hace a la imposición de contribuciones, no debe confundirse que los Estados y Municipios tienen competencia para gravar en materia aduanal, sino que a éstas sólo les compete gravar de acuerdo a lo establecido en el Artículo 31 Constitucional todo lo que se trate de la residencia de la persona, siendo la imposición aduanal materia Federal.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia, puntualizando de una forma general, lo anteriormente mencionado, señala : " Es la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, además de que es preciso no sólo

⁹³ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo. " DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL " Segunda Edición. Editorial Harla S.A. (Colección Leyes comentadas), México, 1993, pág. 147.

⁹⁴ Idem. pág. 147.

que la Ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad la cuota, formar términos de computarla y pagarla; de otro modo sería la Autoridad fiscal y no la Ley - como lo ordena la Constitución Federal -, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter de arbitrario.⁹⁵

En relación de lo que establecido en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, vemos que por lo que respecta a nuestro objetivo de estudio, el Artículo 131 de nuestra carta magna establece :

" Art. 131. Es facultad privativa de las Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, e que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos y Artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país. ... "

Observándose que de la lectura del segundo párrafo del Artículo 131 Constitucional, se desprende :

I. Aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras.

II. Así como para restringir y para prohibir las importaciones , las exportaciones y el tránsito de productos, Artículos y efectos. Lo anterior cuando lo estime urgente el poder Ejecutivo Federal a fin de :

⁹⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit pag. 150.

- a) Regular el comercio exterior.
- b) La economía del país.
- c) La estabilidad de la producción nacional.
- d) Realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

De esta forma se pretende una protección sustancial por medio de aranceles y cuotas, por dos razones :

1) Se pueden imponer aranceles, por motivos no económicos; por ejemplo, proteger una industria que podría ser esencial, por cuestiones militares o políticas.

2) Un país puede restringir sus importaciones por especiales razones económicas, algunas de las cuales son falaces, pero algunas otras contienen algo de verdad.⁹⁶

Por último, conforme lo hace notar el maestro Ernesto Flores Zavala, en su libro de " Finanzas Públicas Mexicanas ", el primer párrafo del Artículo 131 Constitucional consta de dos partes que son trascendentales mencionar para culminar con el marco Constitucional, los cuales son :

I. Establece la facultad exclusiva de la Federación para gravar las mercancías que se exporten, importen o pasen de tránsito por el territorio nacional.

II. Se faculta a la Federación para reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación, en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.⁹⁷

⁹⁶Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo Ob. Cit. págs. 392 a 402.

⁹⁷Cfr. Flores Zavala, Ernesto Ob. Cit. págs. 235 a 236.

B. Fundamento Constitucional de la aplicación de sanciones administrativas; y

C. Fundamento Constitucional que faculta a las Autoridades de la Administración Pública para aplicar sanciones.

En el presente objetivo mencionaremos, paralelamente el fundamento Constitucional, tanto de la aplicación de *sanciones administrativas* como de la competencia, que en esta materia se le concede a la Administración Pública (de conocer y sancionar), ya que el estudio de uno conlleva al estudio del otro implícitamente.

Cabe reafirmar que al hacer la referencia a la aplicación de *sanciones administrativas* , nos estaremos refiriendo a sancionar *infracciones* cometidas a las disposiciones *administrativas-fiscales*, por así llamarlas y no a la materia de *delitos fiscales*.

Como lo indica el jurista Garrido Falla⁹⁸ las *sanciones* impuestas por *infracciones* a las *Leyes fiscales* constituyen una categoría de las *sanciones administrativas*, que se imponen en virtud de la relación general de poder que ejerce la Administración, sobre los particulares o administrados, teniendo consecuentemente que todo lo que se expresa en general sobre *sanciones administrativas*, puede ser aplicado en particular a las *sanciones fiscales* o *tributarias*.

La *sanción*, como elemento esencial de la coactividad del derecho, que tiene como finalidad restaurar el orden perturbado, como ya anteriormente lo estudiamos, en el campo de las

⁹⁸ Cfr. Garrido Falla, citado por Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. pág. 23.

infracciones administrativas-fiscal, es necesario para de esta forma lograr reprimir transgresiones que pudieran o pueden darse en este campo.

También ya hemos hecho mención que, a simple vista, podemos observar la gran similitud entre las *sanciones* que se imponen en el campo administrativo, con las aplicables en el campo penal, advirtiendo desde el primer momento que ambas son de un carácter represivo, es decir, con un carácter de *punición* al infractor, con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación.

Observándose finalmente que ambos campos emplean las mismas formas de *sanción*, razón por la cual, tenemos, si bien la *infracción* especie del genero *ilícito*, por su naturaleza de ser una conducta antijurídica obviamente tiene su fundamento implícito de ser sancionada; pero, si las *sanciones* aplicables al ámbito administrativo son similares, por no decir que las mismas que en ámbito penal, cabe preguntarnos : ¿ Por qué se le delega ésta facultad a la Administración Pública y no al Poder Judicial ?

Mucho se ha dicho de la ausencia de mandato expreso para imponer multas por violación a las normas tributarias, todas las críticas han recaído en el análisis que se a hecho al Artículo 21 Constitucional, por considerarse que es la raíz de la imposición de *sanciones* por parte de la Administración Pública.

Nosotros hemos querido abordar ese tema más adelante, porque amerita un breve análisis más concreto. Para nosotros, la potestad de *sancionar* por parte de la administración, a pesar de que el Artículo

21 Constitucional lo plantea en determinada forma, no radica especialmente en este ordenamiento.

Ya que retomando las ideas del ya citado jurista Garrido Falla, que dice : " Hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración Facultades sancionadoras, el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino que de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que une todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la *sanción* se imponga precisamente para reprimir transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración. "99

Siendo su fundamento de esta forma paralelo al que justifica la ejecutoriedad de los actos administrativos.

El Artículo 21 Constitucional nos da una primera base para determinar que las *sanciones* o *infracciones administrativas-fiscales*, es competencia de las Autoridades administrativas, al establecer que :

* An. 21. ... Compete a la Autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de reglamentos, ... *

Pero si profundizamos un poco más y considerando las ideas ya mencionadas del jurista Garrido Falla, tenemos que, la Administración Pública está depositada en el poder Ejecutivo y siendo que :

99 Garrido Falla, citado por Lomelí Cerezo, Margarita, Ob. Cit. pag. 25.

I. Marco Constitucional de la aplicación de sanciones ...

* Las manifestaciones legítimas de la voluntad de la administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese lo mismo con la norma de Derecho (reglamentos, etc.,) o con el acto administrativo ... El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la Administración Pública viene asegurado mediante la potestad de coerción directa, o con efectos jurídicos sancionatorios, los cuales ahora tienen el aspecto formal de los del Derecho Privado; ya imiten las providencias del Derecho Procesal Civil, ya por el contrario son verdaderas y propias sanciones penales ...¹⁰⁰

Fundamentándose esta potestad de *sancionar* por parte de la Administración Pública, que se encuentra dentro de las funciones del Ejecutivo Federal, a través de la fracción I del Artículo 89 Constitucional, que establece :

*Art. 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes :

I.- Promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. ..."

Es decir, para que una Ley o reglamento pueda ser obedecido y no transgredido, debe tener alguna característica intimidatoria, que en este caso es la *sanción*, por lo cual, ésta es una facultad propia de los poderes estatales, que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa.

Para el jurista Villegas Basabivazo " El ejercicio de esta potestad represiva revela, la quiebra del principio de separación de poderes, concebido en forma rígida e inflexible. "¹⁰¹

¹⁰⁰ Cfr. Garrido Falla, citado por Lomelí Cerezo, Margarita, Ob. Cit. pag. 26.

¹⁰¹ Villegas Basabivazo, citado por Lomelí Cerezo, Margarita, Ob. Cit. pag. 28.

El maestro Andrés Serra Rojas, en relación a la acción directa de la administración en la legislación mexicana, hace los siguientes consideraciones:

a) La Constitución no reserva a los Poderes Legislativos y Judicial, la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. "Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos."

b) "... Existen preceptos en la Constitución, como los Artículos 27, 33, 73 fracción XVI y 123, que autorizan al Poder Público a la ejecución de sus determinaciones, aún en el caso en que hay una privación de derechos."

c) "Principalmente en materia de impuestos, el cobro de ellos se recomienda a la Autoridad Administrativa y sólo por excepción se realiza por la Autoridad Judicial, cuando lesionan a los particulares."¹⁰²

De esta forma, finalmente podemos decir que, la potestad sancionadora de la Administración, entendida como la facultad de castigar las transgresiones que no constituyen delitos, es considerada esencial para la función administrativa y como atributo derivado, lógica y naturalmente del carácter del Poder estatal que la Autoridad Administrativa tiene.

¹⁰² Cfr. Serra Rojas, Andrés, citado por Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. Cit. pág. 23.

D. Fundamento Constitucional que faculta la aplicación de sanciones penales.

La pena, castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico, encuentra su fundamentación en la necesidad del orden jurídico; y al respecto existen tres doctrinas fundamentales que tratan de justificarla :¹⁰³

- *Absolutas* : La pena carece de finalidad práctica; se aplica por exigencia de la justicia absoluta. La pena es entonces la justa consecuencia del delito cometido.
- *Relativas* : La consideran como un medio necesario para asegurar la vida de la sociedad. Le asignan a la pena una finalidad en donde encuentra su fundamento.
- *Mixtas* : Pretende la conciliación de la justicia absoluta, con una finalidad.

-El jurista Eugenio Cuello Calón, menciona al respecto : " Si bien la pena debe aspirar a la realización de fines de utilidad social, principalmente de prevención del delito. También no puede prescindir en modo absoluto de la idea de justicia, cuya base es la retribución, pues la realización de la justicia es un fin socialmente útil y por eso la pena, aún cuando tienda a la prevención, ha de tomar cuenta aquellos sentimientos tradicionales hondamente arraigados en la conciencia colectiva, las cuales exigen el justo castigo del delito y dan a la *represión criminal* un tono moral que la eleva y ennoblece. "¹⁰⁴

¹⁰³ Cfr. Castellanos Tena, Fernando Ob. Cit pág. 318.

¹⁰⁴ Idem. pág. 319.

Indudablemente el fin último de la pena es la salvaguarda de la sociedad, por lo cual ésta debe tener las siguientes características esenciales : intimidatoria, ejemplar, correctiva, eliminatória y justa.¹⁰⁵

El fundamento Constitucional que faculta la aplicación de *sanciones penales*, refiriendonos al ámbito delictivo en general, lo hayamos contenido en el Artículo 21, que establece :

" Art. 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la Autoridad Judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la Autoridad y mando inmediato de aquel ... "

Este precepto Constitucional, implícitamente fundamenta también la *sancionabilidad penal* de todas aquellas conductas antijurídicas que encuadren en hechos delictivos. Estableciendo que esta materia de *ilícitos* recae en la competencia de la Autoridad Judicial, de tal forma que determina que la persecución de dichas conductas delictivas es atribuida única y exclusivamente al Ministerio Público teniendo a su cargo como auxiliar de ésta a la Policía Judicial.

Reafirmando esta postura, en forma previa el Artículo 16 Constitucional, al hacer la siguiente referencia :

" Art. 16. ... No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o determinación a no ser por la Autoridad Judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley castigue con pena corporal. ... "

¹⁰⁵ Cfr. Castellanos Tena, Fernando Ob. Cit. pág. 319.

De esta forma y derivando principalmente del Artículo 21 Constitucional y del 102 del mismo ordenamiento supremo, el Artículo 1 de la ley Orgánica de la Procuraduría General de la República señala que ésta es : " La dependencia del Poder Ejecutivo Federal en la que se integran la institución del Ministerio Público Federal y sus órganos auxiliares directos, para el despacho de los asuntos que a aquella y a su titular, en su caso, atribuyen los Artículos 21 y 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

Establece de la misma forma en el Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, las atribuciones de esta dependencia, de las cuales sólo haremos mención de las dos más importantes que reconfirma la competencia de la Autoridad Judicial en el conocimiento de conductas delictivas, al respecto son :

1.- Representar a la Federación en todos los negocios en que ésta sea parte, o tenga interés jurídico; y

2.- Perseguir los delitos del orden federal; en la averiguación previa, la recepción de denuncias y querrelas, conforme al Artículo 16 Constitucional, y la práctica de todos los actos conducentes a la comprobación de los elementos del tipo legal y a la acreditación de la probable responsabilidad del inculcado, como elementos que fundan el ejercicio de la acción penal.

Reafirmandose de esta manera en Leyes secundarias la potestad sancionadora que la Constitución le ha otorgado expresamente a las Autoridades Judiciales en materia penal.

**E. Fundamento Constitucional que permite la intervención de la
Autoridad Judicial en materia de delitos fiscales.**

El fundamento Constitucional que faculta a la Autoridad Judicial de conocer y sancionar *delitos* con carácter fiscal, lo vamos a encontrar en el mismo Artículo 21 Constitucional; por las siguientes razones :

Ya anteriormente hablamos de la constitucionalidad y fundamentación que tiene la competencia de la Autoridad Administrativa de conocer y sancionar *ilícitos administrativos*, catalogándolos como *infracciones*, lo cual como ya establecimos, en cuanto se trate de *infracciones* a disposiciones administrativas, es procedente que las Autoridades Administrativas sean las facultadas para emitir el acto sancionador.

Pero como también hemos señalado en puntos anteriores, los *ilícitos fiscales* no sólo son las *infracciones*, si no que también existen, además, conductas antijurídicas en el ámbito administrativo, que dada su gravedad mayor a la de una *infracción*, son catalogados como *delitos*, los cuales son sancionados con la pérdida de la libertad.

De esta forma, dada la gravedad de la conducta, el calificativo de *delito* que le da la Ley fiscal o administrativa y la naturaleza de su *sanción punitiva*, vienen a formar parte de la competencia judicial.

Retomando las ideas anteriores, existen conductas antijurídicas graves, las cuales son graduadas como *delitos*; pero no todas están contenidas en el Código Penal, si no que existen

también reguladas en ordenamientos distintos; caso específico son las contenidas en el Título IV Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, la Ley penal los considera *delitos especiales*, por estar contenidos precisamente en una Ley especial, es decir, se les reconoce parte especial del Derecho Penal, formando parte de la competencia penal - judicial - (Artículo 6° del Código penal).

De esta forma, aunque el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece la previa intención de las Autoridades hacendarias en los *delitos fiscales* que éste ordenamiento regula específicamente, no les compete conocer, porque constitucionalmente, siempre será competencia judicial el realizar la investigación y persecución de los *delitos*, así como también le compete al órgano jurisdiccional la determinación de la existencia del delito y la aplicación de las *sanciones* correspondientes, atribución que se complementa y reafirma una vez más con el Artículo 102 A de la Constitución Mexicana :

* Art. 102 A Incumbe al Ministerio de la Federación, la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal; y por lo mismo, a él le corresponderá solicitar las órdenes de aprehensión contra los inculcados; buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos; hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita; pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la Ley determine. "

**II. LA SANCIONABILIDAD DEL DELITO DE CONTRABANDO
EN MEXICO, RESPECTO A LOS
ARTÍCULOS 21, 22 Y 23 CONSTITUCIONALES**

- A. La imposición de sanciones administrativas y penales en la figura de Contrabando y las Garantías Individuales.**
- B. Importancia de las Garantías consagradas en el Artículo 22 Constitucional en la imposición de sanciones administrativas.**
- C. La presencia de órganos administrativos y jurisdiccionales instruídos para sancionar el delito de Contrabando.**
- D. Estudio analítico al Artículo 21 Constitucional que presenta una ausencia de mandato Constitucional expreso que faculta a las Autoridades administrativas conocer y sancionar el delito de Contrabando.**
- E. La posible existencia de inConstitucionalidad en la instrucción de procesos administrativos y procesos jurisdiccionales para sancionar el delito de Contrabando.**
- F. El principio Constitucional " *NON BIS IN IDEM* " (Artículo 23 Constitucional), en la aplicación de sanciones administrativas y penales al delito de Contrabando en México.**

A. La imposición de sanciones administrativas y penales en la figura de Contrabando y las Garantías Individuales.

Como ya se ha dicho, existen fundamentos que justifican la imposición de sanciones administrativas a *illicitos* que son catalogados como *infracciones* a disposiciones administrativas-fiscales; y por lo que respecta a la potestad sancionadora que se le atribuye al Poder Judicial, como Autoridad para aplicar el derecho y así mismo *sancionar* no se discute, ya que ésta encuentra su fundamento Constitucional, como ya hemos mencionado, en los Artículos 21 primera parte y en el Artículo 102 del mismo ordenamiento Supremo.

Ambas potestades sancionadoras tienen obviamente competencias distintas, mientras la administrativa tiene facultad de *sancionar infracciones*, las cuales son únicamente acreedoras de *penas pecuniarias*; la competencia jurisdiccional o Judicial tiene a su cargo la exacta aplicación del derecho para castigar conductas delictivas, en las cuales la pena es generalmente la pérdida de la libertad.

De esta forma a la primera le competen *illicitos* que no sobre pasan la gravedad, dado que la *sanción* que se les imponga nunca podrá llegar hasta la pérdida de la libertad. En cambio a la competencia Judicial, se le facultad estrictamente para conocer la conductas delictivas, que por su gravedad pueden llegar a ser sancionadas con la pérdida de la libertad, en términos generales, cuando se trate de *illicitos* que acarrear como consecuencia la pérdida de la libertad.

Es importante todo lo anteriormente mencionado, por que como hemos venido manejando, en la legislación Fiscal se presenta la situación de que en determinados *ilícitos* contemplados en este ordenamiento conformarán coincidentemente la presencia de dos figuras jurídicas, por un lado una *infracción administrativa* y por el otro un *delito fiscal*; es decir, ambas competencias antes mencionadas por lo que se refiere al campo fiscal, vendrán a coincidir, lo cual fácilmente se desprende de lo establecido en los Artículos 70 y 94 de la Ley fiscal:

Art. 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.

Art. 94. En los delitos fiscales la Autoridad Judicial no impondrá sanción pecuniaria; las Autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondiente sin que ello afecte el procedimiento penal.

Lo cual posteriormente analizaremos más concretamente.

Si bien cierto es, ambas polestades se encuentra justificadas y fundamentas; también es bien cierto, que por lo que toca al ejercicio de la facultad que se le otorga a la administración de *sancionar*, debe estar sujeta a lo dispuesto por la Constitución en cuanto a lo que se refiere a las Garantías Individuales, derechos públicos por así mencionarlos que son instituidos en

beneficio de las personas y a cargo de las Autoridades, como limitaciones en el ejercicio de los órganos gubernativos en general, y cuya satisfacción importa teóricamente al interés social como al individual; y también son derechos subjetivos, porque no recaen sobre cosas materiales, sino que simplemente dan una acción personal para lograr que el órgano gubernativo que corresponda respete los derechos garantizados.

En términos generales, " La facultad sancionadora de la Administración Pública, como cualquier otra manifestación de Autoridad, se encuentra limitada por las garantías individuales establecidas por el Constituyente en favor de los gobernados. "¹⁰⁶

Las Garantías son las siguientes:¹⁰⁷

- A) Garantías de irretroactividad de la Ley, de audiencia y de legalidad, establecidas por el Artículo 14 Constitucional;
- B) Garantías de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación que consagra el Artículo 16 de la Constitución;
- C) Garantías relativas a las visitas de inspección, a que se refiere el mismo Artículo 16 de la Constitución;
- D) Prohibición de aplicar multas excesivas, confiscación de bienes y penas trascendentales que establece el Artículo 22 Constitucional ; y
- E) El principio de " *Non bis in idem* ", que consagra el Artículo 23 de la Constitución.

¹⁰⁶ Sánchez León, Gregorio. Ob. Cit. pág. 343.

¹⁰⁷ Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. págs. 52 a 125; y
Cfr. Sánchez León, Gregorio., Ob. Cit. págs. 346 a 356 .

B. Importancia de las Garantías consagradas en el Artículo 22 Constitucional en la imposición de sanciones administrativas.

El Artículo 22 Constitucional establece en sus dos primeros párrafos :

* Art. 22. Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia ... la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentes.

No se considerará como confiscación de bienes aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la Autoridad Judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso ... *

Del cual podemos desprender, como lo señalan los maestros Gregorio Sánchez León, Margarita Lomelí Cerezo y Francisco de la Garza, entre otros; los límites a la potestad sancionadora de la Administración Pública, que pueden resumirse de la siguiente manera

- Prohibición de *multa excesiva y confiscación*.

Entendiéndose primeramente como *multa*, la sanción de carácter económico impuesto por *infracción* a una norma legal.¹⁰⁸

La cual tiene como propósito : "... Un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las *multas* no se establecen con el

¹⁰⁸ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, Ob. Cit. pág. 87.

propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, si no para castigar las transgresiones a las disposiciones legales."¹⁰⁹

Estableciendo al respecto el maestro Miguel Angel García Domínguez ¹¹⁰ que la *pena pecuniaria* viene a formar un elemento de la *infracción fiscal*, es decir, una condición para que se integre este *ilícito*. En cuanto a la *multa excesiva* debe entenderse " La *sanción pecuniaria* que está en desproporción a las posibilidades económicas del multado."¹¹¹

Razón por la cual, en atención a ésto, en la mayoría de las *Leyes administrativas* o *fiscales* establece un mínimo y máximo con los cuales se ha de *castigar* una *infracción*.

La autoridad administrativa, atendiendo a la gravedad de dicha *infracción* y a las condiciones económicas del infractor, debe señalar el monto de la *multa*. Si la *infracción* cometida no es grave y las condiciones económicas de aquél, son precarias, al imponersele una *multa* del máximo previsto en la *Ley*, se estará aplicando una *multa excesiva*.¹¹²

- Confiscación de bienes.

Consiste, según Burgoa, en " la aplicación o adjudicación que de ellas hace a su favor el Estado por la comisión de un *delito*, sin realizar ninguna contraprestación en beneficio del afectado."¹¹³

¹⁰⁹ Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. págs. 197 a 198.

¹¹⁰ Cfr. García Domínguez, Miguel Angel, Ob. Cit págs. 415 a 421.

¹¹¹ Sánchez Leon, Gregorio., Ob. Cit. pág. 353.

¹¹² Cfr. Idem. pág. 353.

¹¹³ Cfr. Ibidem. pág. 353.

El Licenciado Ernesto Flores Zavala, sostiene que : El segundo párrafo del Artículo 22, autoriza al Poder Legislativo a establecer Leyes tributarias con tasas, tarifas o cuotas que sean confiscatorias, ya que el mismo expresa que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de *impuestos o multas*. "114

El maestro Andrés Serra Rojas, define a la confiscación como : " La adjudicación que hace el Estado a su favor de los bienes de una persona sin ningún apoyo legal. " 115

Asimismo la diferencia del decomiso, al cual define como : " La pérdida de los instrumentos y efectos del *delito o infracción*. " 116

Mientras la confiscación es una medida administrativa arbitraria, el decomiso es, en la legislación penal y administrativa, una *sanción* que conlleva la pérdida de los instrumentos y efectos del *delito o infracción*.

- Prohibición de Penas Trascendentales.

A éstas se refiere el Licenciado Gregorio Sánchez León, 117 cuando no sólo afectan al *infractor* por ella sancionado, si no que su efecto sancionador se extiende a los familiares del delincuente, que no participaron en la comisión del *delito*.

114 Flores Zavala, Ernesto Ob. Cit. págs. 189 a 190.

115 Cfr. Serra Rojas, Andrés, Ob. Cit. pag. 702.

116 Idem. pag. 702.

117 Cfr. Sánchez León, Gregorio., Ob. Cit. pag. 354.

C. La presencia de órganos administrativos y jurisdiccionales instruidos para sancionar el delito de Contrabando.

Hemos visto que las Autoridades Administrativas cuentan con la facultad de sancionar en materia infracciones administrativas; que ésta, analizando profundamente algunos preceptos constitucionales principalmente desde nuestro punto de vista, el Artículo 89, fracción I, encontramos un amparo constitucional a dicha potestad; asimismo tenemos, que esta competencia, para poder emitir su acto sancionador, tendrá que atender a las limitaciones que la misma Ley Suprema plasma a favor de los gobernados.

Se ha establecido sobre qué tipo de ilícitos recae esta competencia, la cual difiere de la jurisdiccional a la cual, le compete conocer los delitos.

Sin embargo, como también se ha venido señalando, estas competencias llegan a coincidir; y es precisamente cuando entramos a la violación de disposiciones fiscales o tributarias; las cuales configuran ilícitos en los cuales coincidirán tanto la infracción administrativa-fiscal; así como la comisión de un delito fiscal, el cual acarreará como consecuencia la pérdida de la libertad:

El punto de intersección de estas dos competencias va a encontrarse en los delitos fiscales; así denominados en el Capítulo II, Título IV del Código Fiscal de la Federación.

Es aquí donde hallaremos el fenómeno jurídico del ilícito que tanto por un lado es sancionado pecuniariamente como infracción, por parte de Autoridades Administrativas; como por otro lado, se le

determina delito, y por lo cual se le aplica la pena correspondiente como tal.

En la figura delictiva del Contrabando, regulado en el Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, tenemos :

Esta figura jurídica, en tanto está en el Capítulo de delito, es materia de la competencia jurisdiccional, a la que le compete la persecución, el seguimiento, determinación de la posible existencia y en su caso le corresponde aplicar la sanción correspondiente, que en este caso el Artículo 104 del mismo ordenamiento establece, le corresponde la pérdida de la libertad. El Código Fiscal que comentamos, en su mismo Artículo 92 reafirma la competencia judicial al establecer :

* Art. 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales ... *

Sin embargo, por otro lado previamente el Artículo 70 del mismo ordenamiento fiscal establece :

* Art. 70. La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorias, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. *

Obviamente este precepto, señala la existencia de ilícitos fiscales a los cuales se les podrá imponer sanciones penales por una parte, y por la otra, no omite la sanción administrativa del mismo ilícito; previamente se trata de salvar la posibilidad de que en un

primer momento éste hecho antijurídico, haya conformado una infracción.

En esta situación, en cierta forma, se está facultando la instrucción de dos procedimientos de jurisdicción distinta, casos en que se dan especialmente esta situación, lo encontramos en los ilícitos calificados como delitos fiscales; aquí el precepto ya mencionado se aplicará, y por si fuera poco el Artículo 94 del mismo ordenamiento fiscal, de manera reiterativa lo confirma; de esta forma la presencia de dos órganos de distinta naturaleza son instruido para sancionar.

El Contrabando es una figura jurídica-delictiva en donde se puede apreciar este fenómeno jurídico.

Como en líneas anteriores señalamos, por una parte el Código fiscal de la Federación lo regula como delito y la Ley Aduanera, por otro lado, lo configura como infracción.

la instrucción de dos procedimientos se inicia, ya paralelamente o bien en forma continua.

en forma paralela, cuando ambas jurisdicciones se les da simultáneamente conocimiento de la comisión de hechos que pueden constituir el delito de Contrabando.

Continuada, cuando en una primera instancia, es previamente la autoridad administrativa la que tiene conocimiento de la conducta delictiva, y de acuerdo a lo establecido en el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, formula la denuncia correspondiente, para dar paso a la competencia jurisdiccional quien es la encargada de accionar el procedimiento penal.

Podemos hablar de la instrucción de dos procedimientos distintos, porque , como es bien sabido, la determinación de la existencia o no de delito y su sancionabilidad, es a través de una secuela procedimental.

Y por lo que toca a la intervención administrativa que se establece en el Artículo 70 y 94 del Código fiscal Federal, así como a lo contenido en el Artículo 42 del mismo ordenamiento fiscal que establece :

* Art. 42. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar, las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar ... , estará facultada para : ... *

Se puede desprender que están haciendo referencia a la instrucción de un procedimiento administrativo, a lo cual le corresponde sancionar al Contrabando como infracción, que si bien, en ocasiones cuando se trate de flagrante delito no es previo a la jurisdicción penal, esta autoridad, en su caso requerirá a la autoridad Hacendaria para que formule la declaratoria correspondiente.

D. Estudio analítico al Artículo 21 Constitucional que presenta una ausencia de mandato Constitucional expreso que faculta a las Autoridades administrativas conocer y sancionar el delito de Contrabando.

Mucho se ha discutido sobre la potestad que se le otorga a la Administración Pública de sancionar en materia administrativa, ya en puntos anteriores tratamos la justificación que se ha hecho a este respecto; así como también planteamos parte de su constitucionalidad.

Respecto al contenido del artículo 21 Constitucional, se han desarrollado varias críticas, y todas referidas a lo contenido en un fragmento de dicho numeral, que establece :

* Art. 21. ... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía ... *

Se ha manifestado acerca de este fragmento, que se hace alusión a una ausencia de mandato expreso en relación al poder sancionador de la Administración Pública, para imponer multas a los contribuyentes, cuando éstos han infringido las Leyes fiscales, mencionándose al respecto doctrinas, que tanto rectifican la constitucionalidad de esta facultad, así como las que niegan constitucionalidad a esta potestad.

Lo cierto es que, como antes hemos mencionado, la naturaleza misma, de la obediencia al derecho, implica la necesidad de ejercer la coacción que en su caso se necesite para hacerla obedecer.

Ya que si se aceptara, como menciona el maestro en derecho fiscal Hugo Carrasco Iriarte,¹¹⁸ que dicho precepto constitucional se refiere a reglamentos gubernativos y de policía de carácter municipal, y no a las Leyes fiscales, y así lo consideran algunos juristas como Emilio Margáin Manautou, que señala : " Nuestra constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la Autoridad Hacendaria para poner penas pecuniarias, ya que la Ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o refutarse reglamentos gubernativos y de policía ". Lo que trae como consecuencia o efecto de las limitaciones constitucionales que contempla la última parte del numeral de referencia, no sean obligatorias en relación a las normas tributarias.

En esta cuestión nosotros nos adherimos a lo expresado por la jurista Margarita Lomeli Cerezo, que en una ciudadosa y sistemática interpretación a dicho precepto, concluye : " Si bien inicialmente se comprendió en la competencia de la Autoridad Administrativa sólo el castigo de las faltas de policía de carácter municipal, la posterior adición de los ' reglamentos gubernativos ' propuesta en el voto particular del diputado Colunga y la relación hecha a éste por el licenciado José N. Macías acerca de que la autoridad administrativa no es solamente la municipal, observación que no fue refutada por la asamblea; demuestra que no se pretendió restringir la potestad sancionadora de la administración a la órbita de los reglamentos municipales, debiéndose atribuir únicamente a un defecto de técnica legislativa el

¹¹⁸ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, Ob. Cit. págs. 71 a 75.

empleo del término reglamentos gubernativos en lugar de leyes o disposiciones administrativas o gubernativas, que hubieran sido los correctos y congruentes con nuestra tradición jurídica, la que el propio constituyente, ... quería respetar¹¹⁹.

Sin embargo, cabe reiterar nuevamente que : el campo de las potestad sancionadora de la administración son las infracciones a disposiciones fiscales, y que la infracción administrativa es en relación al delito diferente; si bien pertenecen al mismo género, y que en cierta forma es difícil encontrarles diferencias ontológicas, lo cierto es también, que la doctrina y la jurisprudencia han determinado que éstas se diferencian en cuanto a la gravedad que cada uno de éstas representa, en tal modo que se considera a la infracción un ilícito, que en relación al delito es de menos gravedad, por lo cual su sancionabilidad no puede rebasar la pena pecuniaria, en tanto el ilícito de mayor gravedad en su mayoría de los casos como sanción punitiva, acarreará la pérdida de la libertad.

Entonces nuestra pregunta es : En materia de delitos fiscales, de acuerdo a lo analizado en cuanto a su intervención en el conocimiento de delitos fiscales ¿ Quién le autoriza en determinado caso, conocer, iniciar por así decirlo, una previa indagatoria a la que realizará la autoridad judicial; asimismo determinar previamente a la decisión jurisdiccional, la presunta responsabilidad del indiciado.

¹¹⁹ Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. págs. 31 a 45.

Obviamente, si existe una laguna en el precepto en comento, o en su caso una falla de técnica legislativa; y es en relación a lo que tan insistentemente hemos mencionado a la potestad que se le otorga a las autoridades administrativas de sancionar pecuniariamente, en caso de que se incumplan algunas de sus disposiciones; pero en ningún momento, se dice que ésta tenga alguna intervención por lo que se refiere a delitos fiscales.

Cierto es que ésta tiene en determinado caso conexión con las obligaciones tributarias, por lo cual, como interesada se le permite coadyuvar al Ministerio Público; pero en ningún momento, desde nuestro punto de vista, el Artículo 21 Constitucional le está concediendo potestad en relación a la materia de delitos fiscales, los cuales son muy distintos de las infracciones; sino que éste mismo precepto establece firmemente en cuestión de delitos, le corresponde únicamente a la autoridad judicial conocer y sancionar, y siendo que el Código Fiscal Federal así lo establece, en el Capítulo II del Título IV, es deducible que únicamente le corresponde este campo a la Autoridad Judicial, más aún tratándose en la figura de Contrabando, la cual de acuerdo a lo establecido en el Artículo 92 de la Ley fiscal Federal, no es un delito perseguible a petición de parte ofendida, porque si analizamos cuidadosamente dicho numeral, se concluye que es un delito perseguible de oficio.

E. La posible existencia de inConstitucionalidad en la instrucción de procesos administrativos y procesos jurisdiccionales para sancionar el delito de Contrabando.

Partiendo del punto anterior, tenemos que el Artículo 21 Constitucional no establece que en materia de delitos fiscales, se conceda potestad para efectuar una intervención previa en el conocimiento de dichos ilícitos fiscales, como lo establece el Artículo 92 del multimencionado ordenamiento Fiscal Federal; función investigadora, que en palabras textuales se le atribuye a la Autoridad Judicial, concretamente, al Ministerio Público correspondiente, como en seguida volveremos a transcribir:

* Art. 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la Autoridad Judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel.*

De esta forma observamos que únicamente en materia de delitos se atribuye a la Autoridad Judicial competencia, sin embargo, si volvemos a citar el Artículo 92 del ordenamiento fiscal que señala:

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

- I. Formule querrela ...
- II. Declare ... perjuicio ...
- III. Formule declaratoria ... de Contrabando ...

En los demás casos ... la denuncia ... *

Como podemos confirmar, se desprende una función previa a la Autoridad jurisdiccional, en la cual la Autoridad Administrativa, en atención a lo dispuesto en el Artículo 42 del mismo ordenamiento fiscal, desarrolla lo siguiente :

* Art. 42. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar, las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales ...

VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la Policía Judicial, y la propia Secretaría, a través de los abogados Hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las Autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente.*

Es obvio apreciar que, se están tramitando dos procedimientos, en el cual, el procedimiento penal determinará la existencia del delito, y aplicará como sanción la pérdida de la libertad; y el procedimiento administrativo de acuerdo a lo contenido en los Artículos 70 y 94 del Código Fiscal Federal, impondrán o más bien salvarán las sanciones pecuniarias que como infracción le corresponden.

De todo lo anterior se puede obtener con facilidad :

Primero, el Artículo 21 Constitucional faculta la competencia judicial para sancionar delitos y concede, no expresamente la potestad sancionadora a las Autoridades Administrativas en lo relativo a infracciones administrativas-fiscales unicamente.

Segundo, el mismo precepto constitucional, no establece la facultad de que la Autoridad Administrativa, tenga una previa actuación en la cual ejerza la función de órgano investigador o mejor dicho, perseguidor de los delitos fiscales, como en determinado caso el Artículo 42 del ordenamiento fiscal así le designa, y que en la realidad jurídica se da.

Tercero, en el caso de los delitos fiscales el hecho de que la Autoridad Administrativa conozca de estos asuntos no priva la intervención de la Autoridad Judicial y viceversa.

Cuarto, entonces se están desarrollando dos procedimientos de naturaleza distinta, por lo cual a los delitos fiscales se les asignan dos sanciones con carácter de penas las cuales no provienen del mismo órgano sancionador sino, de esos dos procedimientos distintos.

Quinto, Tratándose concretamente, tampoco se justifica a base de razonamientos jurídicos la previa intervención de la Autoridad Administrativa para la formulación de la denuncia, con lo cual se le está concediendo a ésta formulación de la denuncia como si fuera un monopolio.

De todo lo anterior, nosotros desprendemos que existe un excedente en la potestad que se le da a la Autoridad Administrativa de conocer en materia fiscal, ya que como vimos en puntos anteriores, la Autoridad Administrativa cuando formula la querrela correspondiente,

hará en determinada forma una consignación penal ilegal, pues ésta contendrá :

a) Se expresa contra quien o contra quienes se endereza, como presuntos responsables de los delitos fiscales que se imputan;

b) Se especifica el delito o los delitos que a juicio de la Autoridad se hubieron cometido;

c) Se hace una exposición de los hechos;

d) Se esgrimen fundamentos de derecho;

e) Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos delitos.

violdndose de esta forma lo dispuesto en el Artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, ya comentado, de esta manera podemos decir que se está destituyendo al Ministerio Público, porque también, como ya hemos explicado, esta Autoridad ante la actuación ya efectuada por parte de la Autoridad Hacendaria, manifestará una actitud despreocupada de comprobar la querrela y sus elementos presentados, para pedir al Ministerio Público la consignación penal correspondiente, y de este modo son tomados en cuenta como base para la consignación.

En resumen, el hecho que se les faculte para sancionar en materia de infracciones administrativas-fiscales, no significa que se les faculte conocer al paralelo, previa o a continuación de un procedimiento judicial, tratándose de delitos fiscales, existiendo desde nuestro punto de vista, una incostitucionalidad en cuanto a la instrucción de dos procedimientos para la aplicación de sanciones y más tratándose del delito de Contrabando.

F. El principio Constitucional " *NON BIS IN IDEM* " (Artículo 23 Constitucional), en la aplicación de sanciones administrativas y penales al delito de Contrabando en México.

El Artículo 23 de la Constitución Mexicana, en la parte que interesa a este estudio, dice " Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que el juicio se le absuelva o se le condene ".

Algunos autores aseguran que en materia fiscal se presenta la posibilidad de que se infrinja esta garantía, en vista de que un mismo hecho u omisión puede constituir , a la vez, un delito y una infracción, como hemos reiterado una y otra vez. Por ejemplo, el Contrabando.

El Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación :

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

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de Contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de 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 personas autorizadas para ello. *

En este precepto se hace la descripción de los que debe conformar el delito.

El Artículo 127 de la ley Aduanera establece lo siguiente :

* Art. 127. Cometen las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos :

- 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. Cuando su importación o exportación esté prohibida;
- IV. Si no se justifican las faltas en los términos del Artículo 39;
- V. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si esto no se consuman por causas ajenas a la voluntad de la gente ... *

En este otro precepto se hace otra descripción, pero en este se configura la infracción fiscal.

Del cotejo de los supuestos establecidos como delito y como infracción, observamos que son similares los hechos tipificados tanto en el Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación y el Artículo 127 de la Ley Aduanera.

Existiendo la posibilidad de que existan dos procedimientos diversos para sancionar :

a) En cuanto al delito, el procedimiento deberá tramitarse ante las Autoridades Penales Judiciales (Artículo 21 Constitucional en relación al Artículo 92 del Código Fiscal Federal y el 6 del Código Penal).

b) En lo que se refiere a la infracción fiscal, el ilícito dará lugar a un procedimiento administrativo que culminará con la sanción administrativa (Artículos 70 y 94 del Código Fiscal Federal).

Al respecto, señala el jurista Miguel Ángel García Domínguez,¹²⁰ que : de la interpretación sistemática del Artículo 23 Constitucional y de los Artículo 70 y 94 del Código Fiscal Federal, que establecen el reparto, entre las dos jurisdicciones de la competencia para imponer las sanciones jurídicamente posibles por el ilícito fiscal concluye, que en un primer momento, el principio " *NON BIS IN IDEM* ", únicamente tiende a evitar que se repita el ejercicio de una misma acción penal, contra un individuo, a través de cuyo ejercicio se pretenda que se aplique las mismas sanciones específicas que constituían la pretensión de la acción antes ejercida; se quiere evitar también, que se habra, en consecuencia, un nuevo proceso con la misma conducta, para que se impongan las mismas sanciones específicas que podrían a haberse impuesto a consecuencia del proceso anterior, además él concluye que la duplicidad de estimaciones no lesionan el principio del Artículo 23 constitucional que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no impide ser procesado, una sola vez; por lo que de delito fiscal tiene una conducta; que se sancionado, una vez, por lo que tiene de infracción fiscal la misma conducta; tampoco se hiere el principio de la cosa juzgada que a este respecto menciona el jurista Cervando J. Garza, pues la irrevocabilidad de la sentencia penal, lo único que impiden son otros procesos sobre la misma conducta para que se imponga la misma pena, de donde nace la *EXCEPTIO REI JUDICATE*, que constituyen un

¹²⁰ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit págs. 398 a 403.

impedimento absoluto contra el nuevo ejercicio de la acción penal por la misma causa petendi, es decir, plantear más de una vez la misma pretensión; pero no se impide que coincidentemente se resuelva sobre la ilicitud administrativa que tipifique la misma conducta.¹²¹

Existen teorías que no están acordes con las conclusiones que el jurista Miguel Ángel García Domínguez realiza, acerca de este tema, entre ellos podemos encontrar a: la jurista Margarita Lomell Cerezo, Raúl Rodríguez Lobato y Jesús Quintana Valtierra entre otros, a los cuales nos adherimos, pero no mencionamos por tratar de no hacer tedioso el presente objetivo, sin embargo, no omitimos nuestras razones personales, las cuales son:

Ya anteriormente ha quedado subrayada la constitucionalidad de ambas competencias localizadas en el Artículo 21 Constitucional, sin embargo al establecerse la potestad sancionadora de cada una de estas, no se habla de la existencia de algún ilícito híbrido, en el cual deban coincidir dos competencias que si bien, son distintas, en cuanto que, una pertenece al Poder Judicial, y la otra ejerce función de autoridad judicial, más sin embargo, directamente se estará desarrollando en el campo administrativo público perteneciente al Poder Ejecutivo.

Se pierde la unidad de la sentencia, en la cual, como se ve a diario en los procesos comunes las autoridades judiciales de lo penal, de acuerdo al Artículo 24 del Código Penal, que

¹²¹ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit pags. 498 a 403.

establece un listado de las sanciones, penas y medidas de seguridad, las cuales compete dictar al juez de lo penal cuando así lo establezca la disposición violada encontraremos que se establece la sanción pecuniaria con lo cual esta autoridad es competente para imponer esta sanción económica, si así la disposición violada lo requiere.

Por último, y creemos es la más importante, el Artículo 23 Constitucional, consagra desde nuestro punto de vista, la garantía de seguridad jurídica en la cual como hemos visto trata de proteger a los individuos en lo referente a la instrucción de dos procedimientos, en los cuales se le pretenda sancionar; no establece si pertenezcan a la misma naturaleza jurídica o no; al mismo poder o no; creemos se refiere única y concretamente a dos procesos; y como hemos analizado en el punto correspondiente, el delito, conducta antijurídica, que si bien se ha ya alcanzado descubrir sus elementos esenciales, con lo cual hemos tratado de conceptuar, aún no alcanza su cúspide; aún no existe un concepto que sea general, ya que éste es transformado en toda época, lugar costumbres, etc.; vemos que el campo fiscal, aún joven y de acuerdo al Artículo 6 del Código Penal en materia de delitos fiscales, para conceptuar el delito fiscal, lo estaremos adhiriendo al concepto delito genérico que este campo nos da, en este caso, al hacer la referencia de contrabando, únicamente le agregamos contrabando y que pertenece a la materia fiscal. Nos damos cuenta que por lo que se refiere a delitos fiscales, y como acabamos de mencionar es un rama joven, y por si fuera poco,

que tiende a transformarse cada año; si podría y debe aplicarse este Artículo Constitucional, más rigurosamente, porque es precisamente una garantía de seguridad jurídica, que si bien, en el Contrabando, considerado como delito grave, que afecta el interés de la Federación cuando se trata a gran escala y en relación a que la potestad de determinar en un primer procedimiento, si se puede determinar como delito, esta en manos de las Autoridades Hacendarias; ocasiona el fenómeno jurídico de la corrupción.

Existen muchos casos en los que se comete dicha infracción, en una cuantía, a veces irrisoria, pero que dada la potestad discrecional, de la que además se le dota a la Autoridad Administrativa para estos asuntos, se afecta a personas que lo llegan a cometer, por ignorancia a la Ley o por la complejidad que presentan las Leyes Fiscales que a veces, ni los mismos funcionarios entienden, y como ya mencionamos, estaremos hablando de una facultad discrecional delegada a los funcionarios de la Hacienda Pública Federal, quienes en ejercicio de esta función y de decidir cuando formulan o no la condición que requiere el Artículo 92 del Código Fiscal Federal, para proceder penalmente contra cualquier situación que pueda constituir delito fiscal, se presta para mucha corrupción.

En este sentido, dice el jurista Miguel Angel García Domínguez "Lo que impide son otros procesos de la misma conducta para que se imponga la misma pena"¹²²

¹²² García Domínguez, Miguel Angel. Ob. Cit. pág. 403.

Nosotros pensamos, que sí se afecta la garantía de seguridad jurídica, por que no se deben asimilar dos figuras jurídicas que si bien, en naturaleza o esencia no son distintas, de grado si lo son; y que no podemos justificar esta situación como lo hace el mismo jurista anteriormente mencionado, argumentando que se debe a una razón de política legislativa; porque entonces, la garantía de seguridad jurídica sería violada, porque a razón de justificar que en materia fiscal se considere en determinado tiempo y al libre albedrío, una infracción fiscal como delito y en viceversa, un delito fiscal como infracción fiscal el las que ambas pueden aparecer coincidentemente únicamente se diría: se trata a razón de una política legislativa, con lo cual el contribuyente no podrá tener seguridad jurídica.

Pudiendo manejarse a discreción de la Autoridad Hacendaria en cualquier momento, este fenómeno jurídico de la doble punición de ilícitos fiscales.

III. ANÁLISIS DEL DOBLE ENCUADRAMIENTO PUNITIVO EN EL DELITO DE CONTRABANDO

- A. Figura de Contrabando, de acuerdo a su estudio, infracción o delito.**
- B. El concurso aparente de Leyes en la sancionabilidad del delito de Contrabando.**
- C. Justificación Doctrinaria de infracción y delito coincidente.**
- D. Problema que presenta la Legislación mexicana en materia fiscal, por el doble encuadramiento punitivo de los delitos fiscales, en particular el Contrabando.**

A. Figura de Contrabando, de acuerdo a su estudio, infracción o delito.

De acuerdo a análisis hechos anteriormente, en la presente investigación, creemos que la figura de Contrabando, como infracción fue o pudo haber sido catalogado en un tiempo en el cual, posiblemente no se propagaba tan rápida y extendidamente, como en la actualidad, o tal vez, hubo un tiempo en el cual se consideró se había controlado, y por lo cual no eran tan graves las violaciones a las disposiciones aduanales que contenían regulada estos ilícitos.

Como vimos en la historia, a principio de la conquista, ya existía a tal grado que, en las Ordenanzas que fueron las que imperaron y todavía algunas en el México independiente, su gravedad era tal que las calificaban ya entonces como delito, entonces vemos que esta conducta dada su gravedad que afectaba los intereses de la corona, no se calificaba como infracción si no como delito.

Hoy en día, nuestra legislación fiscal es nueva, porque a partir de 1967 compila completamente todos los delitos fiscales y se dan reglas generales así como sanciones para estas conductas; fue abrogada en 1983, por el Código Fiscal de la Federación que hasta nuestros días subsiste, y al cual únicamente se le han hecho algunas modificaciones en cuanto a misceláneas fiscales, las cuales, en cada modificación son más complejas para el contribuyente.

Por lo que hace en materia de delitos fiscales, se puede decir que no se han modificado hasta la actualidad en nada.

En lo que respecta a nuestro tema en concreto no consideramos, se le atribuya la coincidencia de la infracción y del delito a la figura delictiva del Contrabando, por lo que no es posible que en una se le catalogue un ilícito de menor gravedad (infracción), y en otra de mayor gravedad (delito).

Estariamos doctrinariamente de acuerdo a la clasificación de los ilícitos ya anteriormente mencionada, cayendo en contradicción, o es grave o no lo es, no podemos hablar de que en un momento es infracción, a la cual se le debe de aplicar una pena económica; y en una segunda instancia, por mencionarlo de esa manera, se le encuentre que es una conducta grave, que afecta gravemente al interés de la Federación y por lo cual acarrea la pena de la pérdida de la libertad.

En la actualidad no se marca claramente el enfoque de la importancia que en realidad se quiere expresar con falta administrativa o infracción, ya que en determinandos, varios juristas afirman que la infracción administrativa, al ser sancionada ésta, tendrá un carácter igual a las penas aplicables al delito; van a ser afflictivas, que persiguen la intimidación de los sujetos para prevenir la reincidencia, a que otros sujetos intenten la misma acción; las sanciones en este caso para el fisco se reducen a los castigos apenas como menciona el jurista mexicano, Eduardo

García Máynez,¹²³ con lo cual ya la infracción no puede considerarse, por lo menos en el campo fiscal, como un ilícito de menos importancia que el delito.

Pero mientras esto se soluciona, nosotros consideramos que el Contrabando debe considerarse como delito, ya que en la actualidad, el empobrecimiento cada vez mayor de la población mexicana, ocasiona que grandes Contrabandistas, éstos a través de otros pequeños, hoy en día se propague esta conducta delictiva, contabando que dado su evolución no sólo se trata de mercancías como generalmente se hacía hace 90 décadas, sino que ahora se trata de drogas, las cuales mientras más modernas, más dañinas a la sociedad, armas que actualmente con los enfrentamientos entre gobernados y autoridades nos preguntamos ¿De dónde surgen?, etc., si afectan gravemente; ya que estos no sólo lastiman a la sociedad misma, como el erario público, sino también a pequeñas empresas.

Sin embargo como señala el licenciado Jesús Quintana Valtierra, la Suprema Corte de Justicia de la Unión, ha resuelto que, sí se puede dar los delitos fiscales que constituyan al mismo tiempo infracciones administrativas y que ocasionen los dos procesos descritos en el punto anterior.¹²⁴

¹²³ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl.

Ob. Cit. págs. 186 a 187.

¹²⁴ Quintana Valtierra, Jesús, Ob. Cit. pág. 357.

B. El concurso aparente de Leyes en la sancionabilidad del delito de Contrabando.

A este respecto se menciona, primero, el ordenamiento jurídico, es uno sólo, aunque esté formado por distintas disposiciones; algunas vienen a ser independientes entre sí, y otras se hallan coordinadas según su rango, de modo que la aplicabilidad de unas condiciona la aplicabilidad de otras, esto es, que se integran o se excluyen recíprocamente.

La denominación de concurso aparente de las Leyes, se refiere a reglas que tratan de resolver los problemas derivados de las relaciones de interferencia entre diversas disposiciones punitivas.¹²⁵

El conflicto de Leyes o concurrencia de normas incompatibles entre sí, también llamado, es una materia importante que pretende de igual forma resolver problemas referentes al tema de la unidad del ilícito, cuestión previa al llamado concurso de infracciones. Trata de precisar la aplicación de la Ley en casos, en los que aparentemente se da un encuadramiento doble del hecho.¹²⁶ Es decir, un mismo hecho punible aparentemente queda tipificado en dos o más preceptos diferentes.

Caso del Contrabando, el se tipifica en dos ordenamientos, que son incompatibles entre sí, Ley Aduanera y Código Fiscal Federal.

En este caso, se viola sólo una disposición, pero hay necesidad de establecer cuál es, pues varias parecen convenir al mismo hecho.

¹²⁵ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pág. 30.

¹²⁶ Cfr. Idem. pág. 30.

Existen dos normas en las que simultáneamente parece encuadrar una conducta.

No existen aquí varias infracciones, el ilícito fiscal es uno y una sola la lesión jurídica, perjuicio al interés de la Federación. No operan varias antijuridicidades, sino una sola, pero parece convenir al mismo tiempo a varios tipos legales.¹²⁷

Para la cual se dan las siguientes formulas para solucionarlo :

- Principio de Alternatividad :

Se da cuando las normas jurídicas concurrentes protegen el mismo interés jurídico, pero sus elementos constituyentes no son idénticos.

- Principio de Consunción o Absorción :

Se presenta cuando la valoración superior tanto de tipo como de pena absorbe a la otra, cuando el hecho tipificado en una norma está comprendido también en otro de alcance superior.¹²⁸

- Principio de Especialidad :

Existe una Ley general y otra especial y ambas son aplicables a una misma conducta, y trae como resultado que la especial excluye a la general.¹²⁹

- Principio de Subsidiaridad :

Cuando una Ley tiene este carácter respecto de otra, la aplicabilidad de ésta excluye la aplicabilidad de aquella.¹³⁰

¹²⁷ Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit. pág. 274.

¹²⁸ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pág. 372.

¹²⁹ Cfr. Idem. pág. 373.

¹³⁰ Cfr. Ibidem. pág. 374.

Hemos considerado incluir este punto, porque creemos que en base a esta teoría y a las soluciones que hemos mencionado, ayudaran a solucionar este problema de conflicto de Leyes; podría ayudarnos a ubicar al ilícito fiscal - Contrabando - ya sea como infracción o en su defecto como delito. Y de acuerdo a lo ya señalado, en consecuencia obtendríamos como resultado que, podemos optar, por dos soluciones a nuestro ver, más idóneas :

Por el Principio de la absorción, en el que al Contrabando se le consideraría delito, con la pena, que en este caso sería la pérdida de la libertad; en primer término, porque la misma autoridad jurisdiccional puede dictar penas secundarias o accesorias al delito de que se trata; se estaría de acuerdo con este principio, la sanción judicial absorbería la administrativa.

O bien, el Principio de la Especialidad, que al cual, por comentario del jurista Miguel Ángel García Domínguez¹³¹ no se podría recurrir exactamente, ya que ni el Código Fiscal de la Federación, ni el Código Penal, consagran expresamente este tipo de principio, pero que en todo caso sería conveniente su inclusión en aquél.

Obviamente ninguna de las dos soluciones son utilizadas para solucionar el problema de la doble punición del delito de Contrabando, así como tampoco ninguna de éstas sirve para justificarlo.

Finalmente, lo mismo ocurre si nos inclinamos al concurso ideal o formal que aparece cuando una sola acción u omisión

¹³¹ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit pág. 374.

encuadra en dos o más tipos de infracción fiscal, al producir diversas lesiones jurídicas.

En este caso, con una sola actuación se cometen varias infracciones al infringirse diversas disposiciones fiscales y afectándose varios intereses tutelados por el derecho.¹³²

Aquí se tendría que considerar que la pluralidad de encuadramiento no es en sí misma suficiente para considerar procedente la imposición de una pluralidad de penas, si no como comenta el jurista ya citado, Miguel Ángel García Domínguez, para esto sería necesario que a cada figura correspondiera una acción autónoma, se trata por esta vía de evitar los excesos en la represión consistentes en la imposición de penas notoriamente exorbitantes, derivadas de la multiplicación injustificada de infracciones y de que a cada una debiera corresponderles una pena, todas las cuales debieran sumarse.¹³³

A simple observancia, diríamos que este principio se aplica en materia de delitos fiscales, la realidad es que tampoco se opta por esta vía para justificar la concurrencia de Leyes que sancionan al Contrabando y tampoco hallaremos porqué su doble encuadramiento punitivo así como tampoco la localizaríamos si buscáramos en más principios, como en el concurso material o formal. Lo cual en el siguiente punto tratamos.

¹³² Cfr. Castellanos Tena, Fernando Ob. Cit págs. 271 a 272.

¹³³ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit pag. 375.

C. Justificación Doctrinaria de infracción y delito coincidente.

Para fines de este estudio, en su generalidad, nos estaremos refiriendo a lo establecido por el licenciado Miguel Ángel García Domínguez, distinguido jurista que ha abarcado un poco más profundo este problema y al cual plantea la respuesta al porque éste doble encuadramiento, ya que otros estudiosos en la materia como la jurista Margarita Lomelí Cerezo, Raúl Rodríguez Lobato, Gregorio León Sánchez, Doricela Mabarak Cerecedo, entre otros, se han cuestionado acerca de este tema, pero no lo han profundizado, concluyendolo como un problema.

PRIMERO, el licenciado nos dice que la administración pública tiene el carácter de poder jurídico y en tal sentido debe ser autosuficiente, en esta situación debe reconocerle, necesariamente la facultad de hacer cumplir por si misma, las disposiciones fiscales sin necesidad de recurrir a otro poder del Estado - Potestad Sancionadora -, en consecuencia, las infracciones se sancionarán por la propia administración fiscal a través de sus órganos competentes de enjuiciamiento y sanción.¹³⁴

Asimismo menciona que por la gravedad de la significación social que tienen algunos ilícitos fiscales, se ha considerado que sea necesario se les sancione con pena privativa de la libertad, para obtener así una mayor reprobación social de la conducta y la pena.

El Estado moderno, por el gran desarrollo de la actividad de la administración, la amplitud cada día mayor de las necesidades económicas del ente gubernativo exige que el fisco posea una

¹³⁴ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. pág. 390.

congruente amplitud de instrumentos jurídicos, ágiles y expeditos, que le permita obtener, con rapidez y eficacia, los medios económicos suficientes para cumplir los gastos públicos.

Se da la concurrencia de jurisdicciones y procedimientos, coincidiendo sanciones diversas para una misma conducta, por dos poderes estatales distintos; configurando un tipo legal mixto, que apareja simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo, el proceso penal y el procedimiento administrativo, la sanción penal privativa de la libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica.

Justificándose la administrativa, por la necesidad de recaudar directamente, de manera ágil y expedita, los impuestos y las sanciones económicas sin esperar a que la sentencia que se dicte en el proceso penal quede firme,¹³⁵ sin perjuicio de la competencia de los tribunales, dándose así una duplicidad de competencia, una dualidad de persecución y sanción, que actúan independientemente una de otra; sin que los pronunciamientos, tengan trascendencia mutua.

SEGUNDO, dice que es posible, la coexistencia de una infracción fiscal y un delito fiscal, con manifestaciones distintas de una misma conducta, ya que las diversas sanciones tienen finalidades diversas; en base a que el concepto ilícito es uno, no suponiendo obstáculo para la duplicidad de normas existan y formen ilícitos idénticos integrados por una sola conducta y a la vez distintos por el ordenamiento jurídico, el concepto unitario de lo injusto no se opone

¹³⁵ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit pag. 391.

asimismo a la aplicación de sanciones diversas, siempre y cuando no se dupliquen las sanciones de la misma naturaleza.

Esta doble consideración puede darse, según actúe la autoridad administrativa o los tribunales, se estarán protegiendo aspectos diversos del interés tutelado. Buscando dar satisfacción a diversas necesidades derivadas de la naturaleza de la conducta realizada. Por tal razón y decisión, las infracciones fiscales y los delitos fiscales conducen a su propio campo.

En un punto de su estudio, cuando trata las diferencias y similitudes, hace la siguiente manifestación : el hecho de que las infracciones sean juzgadas por órganos administrativos en vez de que lo hagan los tribunales, no alterará su naturaleza penal. Debiéndose a la diferencia de la sanción ... sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, se puede afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia de esencia, *si no de grado*.

De esta forma y para culminar, justifica doctrinariamente el planteamiento de la coincidencia de la infracción y delito, en los ilícitos fiscales por razones de decisión política legislativa, que ha de estar basada en un análisis crítico del medio en la cual debe perseguirse que la finalidad de la sanción resulte un instrumento eficaz para evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, y lograr simultáneamente el castigo que sea justo. Al respecto existen cuatro sistemas que pueden adoptarse teóricamente : ¹³⁶

El primero .- Tipifica exclusivamente como delitos fiscales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, ubicándolos

¹³⁶ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel. Ob. Cit. pags. 409 a 410.

completamente en el campo penal; cuando en un medio de muy elevado cumplimiento tributario, la sanción penal podría cumplirse eficazmente la función de mantener el alto nivel de cumplimiento.

El segundo .- Configura todos los incumplimientos de obligaciones fiscales sólo como infracciones; este sistema es conveniente en un medio de cumplimiento generalizado, para lograr la cooperación.

El tercero .- Adopta el criterio de constituir como infracciones fiscales, las formas de incumplimiento de menor relevancia, y tipificar como delito las de mayor trascendencia.

El cuarto .- Es el adoptado en México; es el que configura a todos los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones fiscales y tipificar, además como delitos, por su gran contenido de reprochabilidad, alguno de esos incumplimientos, de manera que los delitos se encuentren siempre superpuestos a las infracciones, pero derivándose de cada uno de ellos responsabilidades distintas a consecuencia de que infracción y delito sean considerados como entidades diferentes, perseguibles en forma completamente independiente, y de acuerdo con su respectiva naturaleza, con el objeto de mantener, íntegramente, por razones de eficacia en la esfera de competencia del fisco, la facultad de imponer y recaudar, con agilidad y oportunidad las sanciones económicas.¹³⁷

¹³⁷ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit pág. 410 a 411.

D. Problema que presenta la Legislación mexicana en materia fiscal, por el doble encuadramiento punitivo de los delitos fiscales, en particular el Contrabando.

Finalmente, para concluir la presente investigación cabe advertir que la legislación mexicana en lo que se refiere a materia fiscal, es joven y por lo mismo sufre constantemente variaciones; a lo cual, gracias a la inexperiencia de los encargados en este campo, experimenta grandes deficiencias, lagunas; que si, lo complementamos con un escaso conocimiento que tienen nuestros licenciados en derecho, motivo por el cual, es tratada esta materia no por abogados, sino, por contadores, administradores, etc., y por el gran interés que tienen los funcionarios de la Hacienda Pública para recabar todas aquellas tribuciones omitidas, y no precisamente para beneficiar con esto a la Nación mexicana; veremos que en lo que respecta a la potestad sancionadora de las autoridades Hacendarias, encargadas de recaudar los impuestos; que está es sólo en lo referente a las infracciones fiscales trazada por la Constitución Mexicana en el Artículo 21; se extiende en cierta forma para alcanzar la aplicabilidad de su poder sancionador a los delitos fiscales, ya que al crear la legislación fiscal hechos que conforman la coincidencia de dos figuras antijurídicas, estaremos haciendo referencia a un ilícito híbrido, que si bien puede darse en otros ordenamientos, no se observa que en consecuencia se le apliquen las sanciones que en cada una de esas leyes le designen, sino que, se recurre a resolver este problema para determinar a que ordenamiento se recurre para sancionar ese delito X.

En el campo fiscal, la manifestación de este fenómeno a carrea, que a justificación de una razón de política legislativa, hayan coincido en un mismo hecho de carácter fiscal, la infracción y el delito, la que no pueden conformarse perfectamente desde nuestro punto de vista, por que se colocan en un mismo plano jerárquico figuras que en grado de antijuricidad variarán a un que sea en un mínimo, y esta encuadración doble se presentará del ejercicio de la facultad discrecional que se le otorga a la administración pública de acuerdo a los artículos 70, 92, 94 y 42 del Código de la Federación, con lo cual finalmente observamos que el contribuyente en lo que se refiere a materia fiscal, constantemente estará experimentando una inseguridad jurídica fiscal; por la falta de reglamentación a la facultad discrecional que se delega a los funcionarios fiscalizadores.

CONCLUSIONES

1 .- Podemos determinar que lo que hace a la antijuricidad de las conductas, el ilícito, es el género, del cual se desprende la infracción y al delito como especies, de éste. De esta forma podemos concluir que : " Todo delito es un ilícito, pero no todo ilícito es un delito."

2 .- Dada las clasificaciones estudiadas en el contexto de la presente investigación, obtenemos : que si bien no se han podido diferenciar ontológicamente o sustancialmente; si existen diferencias de grado, las cuales al marcar el mínimo y el máximo de antijuricidad, existen en ambas diferenciación, la infracción de ésta diferenciación ha sido considerada un grado menor que el delito.

3 .- Dentro de la legislación fiscal mexicana existen definidos hechos que marcan concretamente la realización de una infracción o la realización de un delito, pero no los conceptua como a cada uno de estos ilícitos les correspondería y mucho menos señala circunstancias que los difieran.

4 .- Queda firmemente asentado que el hecho de que los delitos fiscales estén contenidos en un ordenamiento fiscal, no salen del derecho penal y mucho menos crean un nuevo derecho penal independiente, sino que conforman parte del mismo, pero como delito especial, por estar contenido en una Ley especial, al cual, de acuerdo al Art. 6 del Código Penal, se le aplicará en todo lo que no prevenga la Ley especial por lo que la Ley general establece.

5.- En la legislación fiscal, no sólo existen figuras antijurídicas simples, en las que conlleva como consecuencia por su comisión u omisión una sanción según le corresponda penal o administrativa, sino que configura conductas antijurídicas o mejor dicho, ilícitos complejos o híbridos.

6.- Obteniéndose consecuentemente que existen figuras ilícitas en las que coinciden conformando al mismo tiempo una infracción administrativa-fiscal y un delito fiscal, los cuales son objeto de dos competencias distintas y consecuentemente de sanciones distintas en cuanto al órgano que las emite.

7.- Esta doble encuadratura que establece la legislación fiscal no excluye a ninguna de las dos competencias en conocer y sancionar dicho delito, en lo que a su caso les compete, sino por el contrario, textualmente el Art. 70 del Código Fiscal los autoriza, al hacer la referencia "... la aplicación de multas por infracciones se hará independientemente ... de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

8.- Consiguientemente, podemos hablar de una doble encuadratura punitiva, que concretamente encontramos en las figuras delictivas descritas en el Título IV, Capítulo II del ordenamiento fiscal, en los cuales, de acuerdo a lo que establece el Art. 94 del mismo ordenamiento viene a confirmar la posición del Art. 70.

9 .- Resumiéndose que en cuanto a delitos fiscales existe una doble punición y una doble persecución, porque por un lado, como infracción la autoridad administrativa conocerá y sancionará; y por el otro, en cuanto a delito, conocerá y sancionará la autoridad judicial, (Art. 94 ya citado).

10 .- En cuanto a la potestad sancionadora de la Administración Pública, queda justificada, en razón de que, para poder ejercer el derecho y lograr su obediencia, como elemento esencial, todo ordenamiento jurídico conllevará implícita a la sanción. El Art. 21 Constitucional le asigna a esta autoridad competencia en cuanto a materia de infracciones.

11 .- En cuanto a los delitos fiscales, la Autoridad Hacendaria, suple la función investigadora del Ministerio Público, en razón de realizar una previa intervención en la cual de acuerdo a los Artículos 42, 70 y 92 del C. F. F. , recaban las pruebas necesarias que determinarán la presunta responsabilidad del infractor, es decir, la actuación del Ministerio Público estará supeditada a la actuación de la Autoridad Hacendaria.

12 .- Se estará hablando, entonces, de una consignación ilegal, cuando la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, presente la querrela correspondiente al ministerio público, por que en ella, además de reunir las probanzas, de expresar contra quién. és, especificar el delito, etc., hace además una valoración de los hechos calificándolos jurídicamente, lo cual es ilegal, de acuerdo al Art. 118 del C. F. P. P., además de no competirle.

13 .- En consecuencia la consignación que se hace en la mayoría de los casos, en materia fiscal, es errónea e ilegal, porque en muchas ocasiones es elaborada, no por abogados, sino tratándose de otros delitos fiscales, por contadores, lo cual, como el Ministerio Público acepta por buena la querrela, no rectifica y consecuentemente pasa a ejercer la acción penal apoyado en dichas probanzas y efectuándose así la consignación correspondiente.

14 .- En materia de Contrabando, y otros delitos perseguibles de oficio, el Código Fiscal Federal, asimila la denuncia a la querrela, si bien tienen el mismo objetivo, no se asemejan, por que una es a petición de parte ofendida y en la otra a petición de cualquier persona que tenga conocimiento de actividades delictivas.

15 .- En todo delito fiscal la falta de conocimiento a la Autoridad Fiscal, obliga a que los juicios penales se obstaculizen a tal grado, que en flagrante delito de Contrabando, el Ministerio Público requiere, a la S. H. y C. P. formule la querrela correspondiente, sin la cual automáticamente, el procedimiento sería inexistente.

16 .- En cuanto a la facultad sancionadora administrativa, si existe, pero no textualmente, lo que es motivo de crítica por la falla que presenta en este asunto el Art. 21 Constitucional; pero en cuanto a su intervención en el conocimiento de los delitos fiscales no existe fundamento legal que permita la intervención de dos competencias para sancionar paralelamente a la autoridad judicial en los delitos fiscales.

17 .- No se puede justificar la coincidencia de infracción y delito, en sólo algunos ilícitos fiscales únicamente por razones de política legislativa; por que además a la autoridad Hacendaria se le está otorgando de hacer uso de esta posibilidad en forma discrecional.

18 .- Con lo cual la Autoridad Hacendaria, será siempre la que decidirá si por la comisión de una infracción fiscal se querrela o en su caso efectue la denuncia correspondiente para proceder penalmente contra éstas, por considerar, de acuerdo a su facultad discrecional, la existencia del delito.

19 .- Se ha dicho que esta forma de sancionar a los delitos fiscales no afecta lo establecido en el Art. 23 Constitucional, en razón de que persigue tanto la competencia administrativa, como la judicial distintas finalidades; nosotros pensamos que sí lo afecta, porque de acuerdo a lo estudiado, tanto la sanción fiscal y la sanción judicial persiguen la misma finalidad, que es prevenir la reincidencia o la posible comisión de estos actos delictivos, por lo cual, tienen el mismo carácter punitivo.

20 .- Sugerimos, de acuerdo a nuestra investigación efectuada, una revisión al precepto Constitucional 21, para que, en forma textual, se especifique la competencia de la autoridad administrativa o hacendaria en lo concerniente a materia fiscal, para limitar de esta forma su campo de acción y no se mezcle con la función de la autoridad judicial.

21 .- Sugerimos, se especifique, en todo caso, se clarifique dentro del Artículo 23 Constitucional, porqué la instrucción que efectúan paralelamente, o en su caso continuamente, tanto la Autoridad Administrativa y la Autoridad Judicial, no afectan las garantías que en dicho numeral se encuentran y asimismo se reglamente la razón política legislativa que se sigue para permitir dicha posibilidad.

22 .- En nuestra opinión la solución a lo que consideramos forma el problema el doble encuadramiento punitivo en el delito fiscal de contrabando en México, está en considerar a dicha figura ilícita, dado el perjuicio que representa a la federación un delito y descartarse el grado de infracción o bien se cumpla es esta figura el principio de absorción.

Marcelo Guzmán Estor

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel
"TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO"
Primer Curso. Prólogo: Acosta Romero Miguel, Novena Edición actualizada, Editorial Porrúa S.A., México, 1990, páginas : 897.
- Armienta, Gonzalo
"EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO"
Prólogo: Briseño Sierra Humberto, Primera Edición, Editorial Textos Universitarios (Distribuidor Manuel Porrúa), México, 1977, páginas : 455.
- Armaré, Rafael A.
"DE LA COMPETENCIA ADMINISTRATIVA"
Primera Edición, Editorial Montecorvo, Madrid España, 1967, páginas : 288.
- Carrasco Iriarte, Hugo
"DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL"
Prólogo : Hugo Carrasco Iriarte, Segunda Edición, Editorial Harla S.A., México, 1993, páginas : 475.
- Castellanos Tena, Fernando
"LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
Vigésimo Séptima Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1989, páginas:377.
- Dumay Peña, Alejandro
"EL DELITO TRIBUTARIO"
Primera Edición, Editorial Chile, 1979, páginas : 333.
- Fasiani, Mauro
"PRINCIPIOS DE LA CIENCIA DE LA HACIENDA"
Traducción de la versión italiana por : Editorial Aguilar S.A.,
ediciones, Madrid España, 1962, páginas: 521.
- Ferrández Lalanne, Pedro E.
"DERECHO ADUANERO" Volumen II
Primera Edición, Editorial de Faima, Buenos Aires Argentina, 1957,
páginas : 521.
- Flores Zabala, Ernesto
"ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS" Los Impuestos.
Vigésima Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1984, páginas : 512.
- García Domínguez, Miguel Angel
"TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL" . "DERECHO PENAL FISCAL"
Primera Edición, Editorial Cárdenas Editores S.A., México, 1992, páginas : 431.
- Garza, Sergio Francisco, De la
"DERECHO FINANCIERO MEXICANO"
Decima Séptima Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1990, páginas : 982.

- Jiménez de Asúa, Luis
* TRATADO DE DERECHO PENAL * Tomo III
 ra Edición, Editorial , México, 1958, páginas : 367.

- Johnson Okhuysen, Eduardo A.
* TEMAS FISCALES *
 Primera Edición, Editorial Humanistas, Centro de Investigación y Posgrado., México, 1985, páginas : 195.

- Lardo de Tejada, Francisco
* CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMENTADO Y ANOTADO *
 Tercera edición, Editorial IESSA, México, 1977, páginas : 250.

- Lomeli Cerezo, Margarita
* DERECHO FISCAL REPRESIVO *
 Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1979, páginas : 276.

- Lucero Espinosa, Manuel
* TEORÍA Y PRÁCTICA DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN *
 Prólogo : Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1992, páginas : 227.

- Mabarak Cerecedo, Doricela
* DERECHO PENAL FISCAL *
 Primera Edición, Editorial Lazzcano Garza Editores S.A., México, 1993, páginas : 259.

- Margan Manautou, Emilio
* INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO *
 Prólogo : Emilio Margan Manautou, Cuarta Edición, Editorial Universitaria Potosina (Universidad Autónoma de San Luis Potosí), México, 1976, páginas : 375.

- Martínez López, Luis
* DERECHO FISCAL MEXICANO *
 Tercera Reimpresión de Quinta Edición, Editorial Editores Contables y Administrativos S.A., México, 1979, páginas 378.

- Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B.
* HACIENDA PÚBLICA TEÓRICA Y APLICADA *
 Traducción de la versión en inglés por : Ramón Corona, Juan Francisco, Juan Carlos, Amelia Díaz Alvarez (Profesores de Hacienda Pública de la Universidad de Barcelona, España), Quinta Edición, Editorial Mc Graw-Hill S.A., México, 1992, páginas : 779.

- Pérez De Ayala, J. L. y Gonzalez Eusebio
* DERECHO TRIBUTARIO *
 Segunda Edición, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1978, páginas : 386.

- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañes, Jorge
* DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO *
 Primera Reimpresión de Primera Edición, Editorial Trillas S.A., México, 1991, páginas : 371.

- Rivera Silva, Manuel
"DERECHO PENAL FISCAL"
 Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1984, páginas : 146.

- Rivera Silva, Manuel
"LOS DELITOS FISCALES COMENTADOS"
 Primera Edición, Editorial Botas S.A., México, 1949, páginas : 205.

- Rodríguez Lobato, Raúl
"DERECHO FISCAL"
 Prólogo : Raúl Rodríguez Lobato, Segunda Edición, Editorial Harla S.A.
 (Colección, Textos Jurídicos), México, 1992, páginas : 309.

- Sánchez León, Gregorio
"DERECHO FISCAL MEXICANO"
 Quinta Edición, Editorial Cárdenas Editor S.A., México, 1980, páginas : 368.

- Sánchez Pina, José J.
"NOCIONES DE DERECHO FISCAL"
 Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1989, páginas : 279.

- Serra Rojas, Andrés
"DERECHO ADMINISTRATIVO" tomo I y II
 Décima Cuarta Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1988, páginas : 871.

- Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús
"LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO"
 Primera Edición, Editorial Fac, S.A., México, 1994, páginas : 280.

- Vazquez Alfaro, José Luis
"EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVA DE LOS ÓRGANOS DE JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ORDENAMIENTO MEXICANO"
 Primera Edición, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México (Instituto de Investigaciones Jurídicas), México, 1991, páginas : 294.

- Villalobos, Ignacio
"DERECHO PENAL MEXICANO"
 Primera Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1975, páginas : 365.

- Villegas Basavilbaso, Benjamín
"DERECHO ADMINISTRATIVO" Tomo V
 Primera Edición, Editorial , México, 1954, páginas : 550

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Penal para el Distrito Federal.
- Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal.
- Ley Aduanera.
- Ley Organica de la Administración Pública Federal.
- Ley de las Entidades Paraestatales y su reglamento.

JURISPRUDENCIA

- Tesis Jurisprudencial número 519,
COMPILACIÓN DE FALLOS de 1917 a 1954
Apéndice al Tomo CXVIII, pág. 612.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

- Diccionario
Martínez Colchero, L. A.
* Diccionario de Hacienda y Derecho Fiscal *
Primera Edición, Ediciones Pirámide S.A., Madrid España, 19 , páginas 939.
- Enciclopedia
* NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA *
Tomo IV (Const.-Crime.) Editorial F. Saez. Méxco.