

550
24.



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**ESTUDIO JURIDICO PENAL DEL DELITO
DE DEFRAUDACION FISCAL**

TESIS PROFESIONAL
para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO
p r e s e n t a

RUBEN FERNANDO PELAEZ SANCHEZ



Asesor de Tesis: Lic. **Armando Granados Carroña**



Ciudad Universitaria, México, D.F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN 1992



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A MIS PADRES, ARTURO Y CONCEPCION, MI ETERNO
AGRADECIMIENTO, PORQUE CON SU ESFUERZO Y
EJEMPLO DE RECTITUD Y HONRADEZ, FORJARON
EN MI VIDA, UN HORIZONTE DE ANHELO Y
SUPERACION QUE HOY CULMINA LOGRANDO
UNA DE MIS PRINCIPALES METAS.

GRACIAS PAPA.
GRACIAS MAMA.

A MI ESPOSA MIRELL, CON TODO EL AMOR QUE
SIEMPRE LE HE PROFESADO, EN QUIEN HE
ENCONTRADO A LA COMPAÑERA IDEAL DE MI VIDA,
REGALO INMEREcido QUE DIOS ME DIO, PUES SON SU
APOYO Y COMPRESION, JAMAS HUBIERA
ALCANZADO LA META PROFESIONAL FIJADA, PUES
ESTE LOGRO ES TUYO, PARA TI Y NUESTRAS HIJAS.

GRACIAS AMOR.

**A MIS HIJAS :
SOPHIA BELENICE
CAROLINA PRISCILLA
RAINI FERNANDA**

**CON TODO EL AMOR DE MI VIDA PARA Y POR
USTEDES MIS GRANDES TESOROS, QUE DIOS ME HA
DADO, YA QUE CON SUS SONRISAS ILUMINAN EL
CAMINO DE MI VIDA, Y SON FUENTE DE ENERGIA E
INSPIRACION, PARA LOGRAR MI SUPERACION
PERSONAL, GRACIAS A DIOS LE Doy, POR LAS HIJAS
QUE ME CONCERN.**

A MIS HERMANOS :

**GRACEMA
RECTOR
DELIA
SONIA**

**POR EL APOYO Y COMPRESION QUE ME BRINDARON
A LO LARGO DE NUESTRA VIDA.**

IN MEMORIAM, 1991.

**AL SEÑOR LIC. ENRIQUE MARTINEZ PEREZ POR HABER SIDO MI
GUÍA Y ENSEÑARME A CAMINAR, POR LOS SENDEROS DE MI VIDA
PROFESIONAL. ADENAS DE HABERME ENSEÑADO TAMBIEN, A SER
UN HOMBRE LIBRE GRACIAS MAESTRO.**

PARA USTED MI ETERNA GRATITUD.

I N D I C E

CAPITULO I

GENERALIDADES.

1.-	CONCEPTO DE IMPUESTO.....	3
2.-	CONCEPTO DE DELITO FISCAL.....	7
3.-	CONCEPTO DE DEFRAUDACION FISCAL.....	11
	A). ETIMOLOGICO.....	12
	B). LEGAL.....	12
	C). DOCTRINARIO.....	13
4.-	CONCEPTO DE DERECHO PENAL COMUN.....	16
5.-	DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL FISCAL....	22
6.-	CONCEPTO DE DERECHO PENAL FISCAL.....	24

CAPITULO II

EL DELITO FISCAL.

1.-	SU NATURALEZA.....	34
2.-	PRESUPUESTOS.....	44
	A). SUJETO ACTIVO.....	44
	B). SUJETO PASIVO.....	44
3.-	OBJETIVO JURIDICO.....	46
4.-	BREVE REFERENCIA HISTORICA.....	47

CAPITULO III

ANALISIS JURIDICO PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

1.-	DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO DELITO.....	64
2.-	EL DELITO Y LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN....	67
	A). CONDUCTA.....	67
	B). TIPICIDAD.....	68
	C). ANTIJURICIDAD.....	69

D).	IMPUTABILIDAD.....	70
E).	CULPABILIDAD.....	70
F).	PUNIBILIDAD.....	71
3.-	ELEMENTOS NEGATIVOS DEL DELITO.....	71
A).	AUSENCIA DE CONDUCTA.....	71
B).	ATIPICIDAD.....	71
C).	CAUSAS DE JUSTIFICACION.....	72
D).	INIMPUTABILIDAD.....	73
E).	INCUPLABILIDAD.....	73
F).	EXCUSAS ABSOLUTORIAS.....	74
4.-	EL DELITO DE DEFAUDACION FISCAL Y SUS ELEMENTOS.....	83
A).	CONDUCTA Y AUSENCIA DE CONDUCTA.....	84
B).	TIPICIDAD Y ATIPICIDAD.....	85
C).	ANTI JURICIDAD Y CAUSAS DE JUSTIFICACION..	86
D).	IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD.....	89
E).	CULPABILIDAD E INCUPLABILIDAD.....	90
F).	PUNIBILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS.....	91

CAPITULO IV

LOS DELITOS FISCALES EN LA LEGISLACION VIGENTE.

1.-	CONTRABANDO.....	97
A).	EQUIPARACION AL CONTRABANDO.....	103
2.-	DEFAUDACION FISCAL.....	107
A).	EQUIPARACION A LA DEFAUDACION FISCAL....	109
3.-	OPINION DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION RESPECTO A LA DEFAUDACION FISCAL..	110
	CONCLUSIONES.....	123
	BIBLIOGRAFIA.....	127

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

De las ramas del Derecho que existen que hemos estudiado a lo largo de nuestra preparación académica, es el Derecho Penal el que más ha llamado nuestra atención. Su fundamento sociológico, sus circunstancias y la misma índole de su propia naturaleza jurídica hacen que esté el Derecho Penal en una constante relación con el ser humano.

Considerando que los Delitos Fiscales deberían estar regulados por nuestro ordenamiento jurídico penal sustantivo, es por ello que ha nacido en nosotros la inquietud de realizar el presente trabajo, dedicado a aquellos delitos de carácter fiscal, los cuales actualmente están incluidos en el Código Fiscal de la Federación, y entre ellos en especial el Delito de Defraudación Fiscal.

En el desarrollo de nuestro tema a estudiar hemos dividido al mismo en cuatro partes: En el primer capítulo tratamos aquellos conceptos de importancia para nuestro análisis, tales como el impuesto, el delito fiscal, el derecho penal común, el derecho penal fiscal, así como la relación que existen entre ambos, sin olvidar el de defraudación fiscal desde tres perspectivas: Su origen etimológico, de acuerdo con la doctrina y desde el punto de vista de la ley.

El capítulo segundo está dedicado a el Delito Fiscal, por ello iniciamos este capítulo con el estudio de su natura

leza, los presupuestos del delito en cuestión, los cuales -- son los sujetos, tanto el activo como el pasivo, lo mismo -- que el objeto jurídico del mismo, terminando esta parte al -- dedicar un espacio a su referencia histórica.

El siguiente capítulo se orienta hacia el estudio desde el punto de vista jurídico penal del delito de Defraudación Fiscal; aquí incursionamos en el terreno de los elementos -- del delito en general y después aplicado al delito estudiado, haciendo hincapié que en los dos casos se incluyen los aspectos negativos de dichos elementos.

Finalizamos nuestro trabajo, dedicando un capítulo a -- los Delitos Fiscales más importantes siendo estos el de Contrabando y el de Defraudación Fiscal y sus respectivas equiparaciones, para que por último hagamos mención de lo que -- opina la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto.

C A P I T U L O I

G E N E R A L I D A D E S

1.- CONCEPTO DE IMPUESTO

El Estado es el encargado de obtener los recursos pecuniarios indispensables para satisfacer las necesidades de la colectividad. Entre los principales medios con que cuenta - el Estado para allegarse dichos recursos tenemos los siguientes: Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De éstos la más importante fuente de ingresos la constituyen -- los impuestos.

"El Estado, dice el maestro Gabino Fraga, puede obtener por dos medios diferentes los recursos pecuniarios indispensables para su sostenimiento, por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilaterial del poder público, obligatorio para los particulares"1

En un acto de colaboración voluntaria, el particular -- por medio de un contrato proporciona el Estado los recursos que éste necesite.

"Pero además de que el contrato impone al Estado obligaciones a favor del particular, continúa Fraga, de pagar intereses, de reembolsarle el empréstito etc., obligaciones que

1). FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, México, 1992. p. 139.

suponen otra fuente de ingresos en que atenderla, el Estado no puede estar atendido a la voluntad de los particulares para obtener los medios necesarios para subsistencia, encontrándose por tanto obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se realiza mediante un acto unilateral que impone al particular una presentación pecuniaria". 2

La colaboración forzosa a que se refiere Fraga es, indudablemente, una de las fuentes más importantes para allegarse medios para satisfacer las necesidades que la colectividad le ha encomendado y que nuestra ley fiscal define así:

"Art. 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por -- la misma..."3

Dijimos líneas antes que una de las fuentes más importantes con que cuenta el Estado para proveerse de contribuciones para los gastos públicos, son los impuestos, pero es necesario hacer notar que no es la única, pues existen otras

2). Idem. p. 142

3). Código Fiscal de la Federación, 49a. edición.
Ed. Porrúa, México, 1996. p. 12

tales como las aportaciones, los derechos, contribuciones de mejoras, los recargos, las sanciones que nuestra ley fiscal señala en las fracciones II, III y IV del antes citado artículo 2o.

La Constitución general de la República no da una definición propiamente dicha acerca de los impuestos, pero establece lo siguiente en su artículo 31, fracción IV:

"Son obligaciones de los mexicanos.

...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". 4

Pues bien, el Estado no sólo tiene la obligación de que se haga efectivo el precepto, es decir que se obligue a todos los individuos con capacidad contributiva a que cumplan con sus obligaciones fiscales impuestas por la ley, ya que es necesario que nos demos cuenta que si todos gozamos de los servicios públicos que presta el Estado es necesario que igualmente contribuyamos en forma proporcional y equitativa como lo manda la Constitución, para que nos encontremos en una situación de igualdad frente a ésta y no de privilegio.

4). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Secretaría de Gobernación. Talleres Gráficos de la Nación, México 1996. p. 37

Para que todos los mexicanos con capacidad contributiva podamos cumplir con nuestras obligaciones, es necesario que conozcamos las leyes que las imponen y para tal efecto, el poder público le debe dar a toda ley fiscal la mayor difusión posible, para que todos estemos en posibilidad de conocer -- nuestras obligaciones fiscales.

Por otro lado, a estas leyes de carácter fiscal, asimismo, se les debe de dotar de un procedimiento que sea rápido, para la recaudación de los impuestos, al contribuyente se le den las menores molestias posibles, para que éste cumpla con gusto sus obligaciones fiscales; también se le debe de educar para mismos beneficios de los servicios públicos que -- presta el Estado, sin contribuir en nada, encontrándose así en una situación ventajosa frente a éstos.

En tal caso el fisco tiene dos caminos a seguir; la sanción meramente administrativa de tipo fiscal y la sanción -- penal propiamente dicha, cuando la gravedad de la conducta -- requiera una coacción más enérgica del Estado. Es aquí donde puede tipificarse una serie de delitos que, generalmente, van a tratar de que se salvaguarde el patrimonio del fisco, creándose así los delitos fiscales. Ahora bien con su formulación deberá procurarse que el posible beneficio que el causante obtuviera mediante la evasión de las obligaciones fiscales, mismo que motiva su conducta, sea contrarrestado mediante la amenaza de la norma penal.

Asimismo, las autoridades hacendarias, no deben olvidar el principio de legalidad, pues el hecho de que algunos funcionarios y empleados de la administración pública, recurran a medios que no se apegan a estricto derecho, trae como consecuencia que el contribuyente sienta desconfianza hacia la Autoridad; razón por la que aquel reacciona refugiándose en medios ilícitos.

Volviendo al concepto de impuesto, mencionaremos lo que señala el tratadista Sergio de la Garza, citado por Rodríguez Lobato, cual sostiene que el impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos. 5

El autor mencionado Rodríguez Lobato nos da su propio punto de vista al respecto al decir "Por nuestra parte consideramos que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellos contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".

2.- CONCEPTO DE DELITO FISCAL.

Diversos autores nos proporcionan el concepto de este -

5). RODRIGUEZ Lobato, RaGl. Derecho Fiscal, 2a. edición, Ed. Harla, México, 1991. p. 61.

delito, a continuación haremos un repaso de algunos de esos tratadistas.

La naturaleza y el concepto del delito fiscal, hay que precisarlos para evitar, en la práctica, la disparidad en -- la aplicación de la norma fiscal y, asimismo, contener los -- conflictos doctrinales y jurisprudenciales en una materia -- donde la certeza del derecho, indudablemente, también contri -- buye a la función preventiva de la sanción y como enmienda -- con respecto al delincuente.

De acuerdo con la naturaleza que se le atribuye, exis -- ten tendencias que estiman al delito fiscal o "ilícito tribu -- tario siempre como un ilícito penal, cualquiera que sea la -- naturaleza de la sanción, siempre que esa sanción sea una -- pena". 6

Citado por Jarach (7), James Goldschmidt en su obra - - "Verwaltungsstrafrecht", señala que el ilícito tributario es un ilícito penal administrativo o, en otras palabras, posee el mismo rasgo esencial, la misma diferencia antológica res -- pecto del ilícito penal criminal.

Spinelli (8) considera que en el delito fiscal se viola la relación jurídico-tributaria, refiriéndola al fenómeno --

-
- 6). JARACH, Dino. "El ilícito tributario". Rev. del Tribunal Fiscal de la Federación, 3r. número extraordinario, Méxi -- co, 1967. p. 111.
 - 7). Ob. Cit. p. 111
 - 8). Spinelli, "La repressione delle violazioni delle leggi -- finanziarie nella scienza en el diritto", ed. Guiffré, -- Milano, 1954, p. 30.

tributario, que es vinculación de la relación tributaria para la cual estuviera establecida una pena de las previstas por el Código Penal; verdad es que la relación jurídica, precisamente por ser tal, es una relación que tiene su fundamento de legitimidad en la ley o, mejor dicho, es una relación que recibe de la ley el carácter coactivo u obligatorio con respecto al Estado y a la universalidad de los ciudadanos, pero al respecto la ley tiene función reglamentaria y no creadora de la relación misma. Pero la violación que interesa en el perfil del derecho financiero no es solamente la violación formal o meramente legal, sino también la violación de la relación en su aspecto sustancial, y esto en el aspecto del daño que ello acarrea".

Otro autor, Guilliani Fonrouge (9), expresa: "Consideramos infracción o toda violación a leyes y reglamentos fiscales, pudiendo consistir la infracción en un delito o en una controversia, pero sin que esos términos tengan ninguna vinculación con sus similares del derecho penal. Infracción, pues, es el género; delito y contravención las especies. Significamos de tal modo, el carácter específico de lo relacionado con violaciones a las normas tributarias, con independencia del derecho penal ordinario, y las diferencias de orden sustancial que separan según su gravedad y trascendencia económica-social, a unas infracciones de otras".

9). Derecho Financiero, Ed. Deportiva, Buenos Aires, 1965.
p. 589.

Refiriéndose a evasión tributaria, Giorgetti (10) detemina: "Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposibilidad que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud de la cual una riqueza imponible en cual- -
quier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria".

Por último, tenemos algunas definiciones legislativas - del delito fiscal. La ley 4 del 7 de enero de 1929 de la República Italiana, que contiene las normas generales para reprimir las infracciones a las leyes fiscales, dice: "Constituye delito a contravención la violación de una norma contendida en las leyes financieras, para la cual se establece una pena prevista por el Código Penal para los delitos o contravenciones, respectivamente".

El Código Fiscal alemán por su parte señala que los delitos tributarios son las violaciones punibles de los deberes que las leyes financieras establecen en interés de la imposición.

De las anteriores definiciones tenemos que el común denominador que caracteriza el delito fiscal, es el acompañamiento de una pena a la acción comisiva u omisiva del contribi

10). GIROGETTI, Armando. La evasión tributaria, Ed. Depalma Buenos Aires, 1967. p. 107

buyente, capaz de producir consecuencias lesivas en el campo del derecho fiscal.

Este concepto institucional en la materia que estudiamos, responde a un criterio valorativo relacionado con la naturaleza, el manto y las circunstancias de la transgresión - debida al comportamiento negativo del contribuyente frente - al precepto fiscal; así como a las orientaciones legislativas prevalencientes en determinado momento conforme a las finalidades perseguidas por la norma respectiva.

Con lo anterior hemos tratado de establecer el concepto y la naturaleza del delito fiscal, por lo que creemos, en razón de la especialidad de su naturaleza, que el concepto se podrá fijar así: "Delito fiscal es toda conducta antijurídica que tiene por objeto eludir la obligación fiscal, lesionando el patrimonio del fisco y, con ello, alterando el bien común; por lo que, tomando en cuenta la importancia de la transgresión, las leyes fiscales han establecido una sanción de la libertad, la que se aplicará por la autoridad jurisdiccional, independientemente de las sanciones administrativas, que correspondan al infractor".

3.- CONCEPTOS DE DEFRAUDACION FISCAL

La defraudación fiscal, lo mismo que el contrabando son uno de los delitos fiscales más importantes dentro de la legislación penal fiscal, que al igual que el contrabando merece una atención más cuidadosa por parte del Estado, para ma-

por protección de su patrimonio en forma directa y de la colectividad en forma indirecta, pues en un país como el nuestro, las consecuencias de la evasión fiscal son bastante graves ya que los recursos que obtiene al Estado, resultan insuficientes para satisfacer todas las obras de infraestructura, de mejoramiento, de educación, etc.

La defraudación fiscal es un peligro social y más que un peligro es un mal real, ahora bien, en este delito el daño no se causa el Estado como pudiera pensarse, sino que en realidad se afecta a la colectividad en general pues las aportaciones del particular llámense impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, tienen como fin último atender los gastos públicos.

A). ETIMOLOGICO.

2. La palabra defraudación de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, se deriva del latín defraudare "acción o efecto de defraudar, eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones". 11

B). LEGAL.

La definición que nos da este diccionario es muy diferente a la que encontramos en nuestra ley fiscal, pues ésta

11). Diccionario de la Real Academia Española, Ed. ESPASA - CALPE, Madrid, 1979. p. 437.

dice la forma o los medios por los que se pueda cometer este delito. Nuestro Código Fiscal en su artículo 108 señala que "comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, emita total o parcialmente el pago de alguna contribución, u obtenga un beneficio, indebido con perjuicio del fisco federal..." 12

Por medio de la defraudación al contribuyente trata de evadir parcial o totalmente sus obligaciones fiscales, ya sea por medio del engaño o aprovechando errores de las personas encargadas de la recaudación de los impuestos.

C). DOCTRINARIO.

Diversos autores han establecido lo que entienden por defraudación fiscal. A continuación mencionaremos a algunos de ellos.

El progresor Rivera Silva dice lo siguiente: "En la defraudación el engaño no es al fisco como vulgarmente se cree es la persona física encargada de determinadas funciones relacionadas con la recaudación de los impuestos a quien se hace creer algo que en verdad no es". 13

Opinión que compartimos, pues es cierto que al Estado no se le puede engañar, ya que éste no tiene la facultad de

12). Ob. Cit. p. 103

13). RIVERA Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ed. Botas. México, 1949. p. 140.

discernir que tienen los particulares como personas físicas, pues las personas morales sólo se obligan por medio de sus representantes, pero de ninguna manera piensan.

Más adelante sigue diciendo el mismo autor antes mencionado: "En lo que atañe a la defraudación el engaño o mantenimiento en el error, debe engendrar una situación tal que merced a ella no se paguen los impuestos, que se deben pagar. Si no hay la concatenación apuntada no hay defraudación". 14

Por su parte Jiménez Asenjo opina: "El delito tributario se configura normalmente bajo el concepto técnico de defraudación, en el sentido de maquinación o artificio, simulación o engaño, maliciosamente hecho por el contribuyente con el propósito de ocultar al fisco o a la hacienda las bases de los impuestos y provocar con ello una tributación más baja que la real o bien evadirse del pago total del mismo". 15

En cuanto a ese punto, el maestro Ernesto Flores Zavala dice: "Puede haber dos formas de evasión, una legal y otra ilegal. La legal consiste en omitir el pago de los impuestos por procedimientos legales, como por ejemplo: Un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía deja de impor-

14). RIVERA Silva. Ob. Cit. p. 141.

15). JIMENEZ Asenjo, Enrique. Manual de Derecho Penal Especial. Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1950. p. 161.

tarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto. (16) Por nuestra parte creemos, que el autor mencionado está en un error, pues si no hay compra de determinada mercancía, o aunque la hubiese, si no se importa nunca habrá el fenómeno de la evasión.

El mismo autor sigue diciendo: "La evasión es ilegal - cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos -- violatorios de las normas legales, por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc." 17

Continúa diciendo este mismo autor que: "La evasión ilegal o fraude al fisco no sólo daña al fisco sino también -- a los sujetos cumplidos, porque el señalarse las cuotas del impuesto y calcular su procedimiento deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente cuanto más altos los gastos administrativos para la - determinación del impuesto.

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

- 1o. Por constituir una violación a la ley.
- 2o. Porque coloca a los violadores en situación de pri-

16). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa México, 1971. p. 268.
17). idem. p. 269.

vilegio frente a aquellos que han querido cumplir --
con las leyes o que no han podido violarlas.

3o. Porque no puede quedar al criterio del particular --
determinar si debe o no pagar el impuesto.

4o. Porque si la finalidad de los impuestos es cubrir --
los gastos públicos y éste tiene como causa fundamen-
tal la realización de las atribuciones del Estado, --
quien defrauda al fisco está obstaculizando esas atri-
buciones, es decir es un enemigo de la sociedad en --
general". 18

4.- CONCEPTO DE DERECHO PENAL COMUN.

Respecto al Derecho Penal Común y al especial existe --
una pugna entre diversos autores pues unos consideran al De-
recho Penal como un todo indivisible y otros, por el contra-
rio, admiten un derecho penal especial. Así, Abdón Hernández
Esparza en su obra "El delito de defraudación fiscal", di-
ce lo siguiente: "Al efecto Antolisei hace las siguientes -
distinciones: A) Por su colocación se distingue en derecho -
penal fundamental y derecho penal complementario. B) Por su
naturaleza, en derecho penal común y derecho penal especial.
C) Por la esfera de eficacia, en derecho penal general y de-
recho penal particular o local". 19

18). FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit. p. 270.

19). HERNANDEZ Esparza, Abdón. El delito de defraudación
fiscal. Ed. Botas, México, 1949. p. 10

Más adelante expresa Hernández Esparza: "Bettioli considera necesario distinguir entre derecho penal fundamental y derecho penal complementario. La distinción descansa en las circunstancias de que el primero está contenido en la ley penal fundamental, es decir el Código Penal. Distingue igualmente entre derecho penal regular, derecho penal excepcional y derecho penal especial. El primero se caracteriza por su aplicabilidad a la gran mayoría de los casos, el segundo es aquel que tiene una limitada esfera de eficacia. Son normas especiales las que constituyen el derecho penal especial - aplicado a cierta categoría de personas por su calidad o por la situación en la cual se encuentran, el derecho penal especial no es una excepción al derecho penal común; sino, una especificación, un complemento del mismo. aún cuando tenga espíritu, principios y directivas propias". 20

Por su parte Raniere distingue: En relación a las leyes en derecho penal fundamental, en cuanto al contenido en el Código Penal que es la ley fundamental, y en derecho penal complementario en cuanto al contenido en leyes diversas del Código Penal. En relación a los sujetos en derecho común -- aplicable a toda persona que se encuentra dentro de su esfera de validez, y en derecho penal especial, aplicable a determinada clase de personas dependientes de su calidad o persona

20). Idem. p.p. 16-17.

que por pertenecer a clases diversas vengan a situarse en -- particulares circunstancias. En relación al territorio, en derecho penal general y local. En relación al tratamiento - empleado con respecto a aquellos que están sometidos, en de-- recho penal regular si sus normas no se apartan de las comu-- nes directivas del sistema; y en derecho penal singular si - en cambio se apartan por razones particulares de oportunidad o de conveniencia. En relación al objeto de la tutela, se-- gún el bien que protege conforme a las diversas ramas del or denamiento jurídico, en derecho penal civil, comercial, cong titucional, administrativo, que a su vez distingue según las diversas actividades en las cuales se subdivide la adminis-- tración pública, en derecho penal sanitario, disciplinario, financiero, de policía, etc.

En las anteriores clasificaciones podemos observar una característica común, o sea la idea de la existencia de un - derecho penal especial, en contraposición a un derecho penal general, ya sea por las leyes que lo contienen, por los suje-- tos, por el objeto de tutela, etc.

De lo expuesto, podemos concluir que las normas consig-- nadas en los diferentes cuerpos legislativos, distintos del código penal que establecen o tipifican delitos, forman parte - del derecho penal aunque sigan en ocasiones principios dife-- rentes o finalidades distintas. Se trata de casos de dere-- cho de excepción si se exige derogación expresa o derecho --

especial, si se admite la derogación implícita, no debemos confundir con las leyes privativas especiales expresamente prohibidas por el artículo 13 Constitucional, con las normas que se refieren a los delitos especiales previstos por leyes generales; ni las llamadas leyes especiales por oposición al Código penal la ley penal fundamental. El tratadista Manuel Rivera Silva dice: "Las leyes penales para su clara inteligencia las podemos dividir en especiales y generales, siendo las primeras aquellas que establecen delitos y señalan penas para casos que presentan alguna peculiaridad considerada por el legislador; los militares, los menores. Al comprenderlo en ordenamiento especial y el general que no se norma con -- normas especiales y rigen todas las situaciones que no revis tan legalmente alguna propia calificación". 21

Continúa el maestro Rivera Silva al decir que: "La ley especial siempre excluye a la general, la que a su vez suple a la primera en todo lo que ésta no comprende así pues lo -- abarcado en la ley especial deja sin explicación lo que so-- bre el mismo punto comprende la general, pero en ausencia -- de prevención especial, la general surte efecto supletorio - y definitivo en el caso especial". 22

21). RIVERA Silva, Manuel. Ob. Cit. p. 10
22). Idem.

La relación pues, entre la ley general y especial se -- puede resumir en una frase diciendo: "La ley especial excluye a la general". 23

El jurisconsulto Jiménez Asenjo dice: "La teoría general de derecho penal especial distingue dos clases o especies del mismo, un derecho penal especial y otro formal. Constituye el primero, el conjunto de preceptos que definen la clasifican, gradúan los delitos en particular, según un sistema común metodológico por lo que se le denomina codificado. Integran el segundo, todas aquellas leyes o preceptos especiales que definen delitos y señalan sus penas según criterio circunstancial propio". 24

De lo anteriormente expuesto nos podemos dar fácilmente cuenta que el derecho penal es uno solo, que si se encuentran tipificados delitos en otros ordenamientos jurídicos, diferentes del Código Penal es porque la sociedad se encuentra en constante cambio y el Código influido de éste.

Esto es, a cada momento la vida está cambiando y es necesario que ésta se regule y la única forma legal para que se cumplan las nuevas leyes que se den es creando un medio -- de coacción que obligue su cumplimiento, y en cuanto se refiere al derecho penal, es tipificando nuevas figuras delictivas.

23). Ibidem.

24). JIMENEZ Asenjo, Enrique. Ob. Cit. p. 11.

En cuanto al contenido del derecho penal común y del -- derecho penal especial, trataremos de dar una idea acerca de ello, y para ésto es necesario invocar lo expuesto por Don - Bernardo de Quiróz Constancio, quien dice lo siguiente: "De litos comunes, son los contenidos en el Código Penal Ordinario, o general de cada país, delitos especiales que son ahora los opuestos a ellos los definidos o reprimidos fuera del Código, en leyes aparte, y todavía más o por lo menos mejor los sometidos a jurisdicciones especiales". 25

Sigue exponiendo el mismo autor lo siguiente: "Los deli tos especiales pueden subdividirse en dos: De los delitos -- que aún estando fuera de los Códigos Penales podrían fácilmente incorporarse a éste, por no haber en ellos ninguna incompatibilidad, en cuanto al régimen de los mismos. Otro -- que no consentiría ésta incorporación por ser de diferente naturaleza. Llamaremos a los primeros delitos especiales -- "asimilables", los segundos los llamaremos "inasimilables".26

De lo expuesto anteriormente podemos darnos cuenta que el derecho penal común contiene todos aquellos delitos comprendidos en el Código Penal Ordinario o general de cada -- país, es decir que se encuentran dentro de la legislación pe nal ordenaria, y que por oposición los delitos especiales --

25). BERNALDO de Quiroz, Constancio. Derecho Penal. Parte especial, Ed. José M. Cajica. Puebla, MÉxico, 1957. p. 218.

26). Idem. p. 219.

serán los que no se encuentran dentro de ésta, sino que se encuentran diversificados en otros ordenamientos jurídicos.

5.- EL DERECHO PENAL COMÚN Y EL DERECHO PENAL FISCAL.

respecto al derecho penal común y derecho penal tributario, el jurisconsulto Emilio Margarín Manatau dice: "Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario; autónomo del derecho penal común, sobre estos se concide con aquellos que sostienen que el derecho penal es uno, por cuanto a sus principios generales, sobre los hechos a sancionar son comunes, pensar todo acto o hecho contrario a la ley". 27

Y más adelante sigue diciendo el mismo autor antes mencionado que: "Las diferencias o particularismos propios del derecho penal tributario, sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos pero ambos parten de la misma base común.

Las principales diferencias que se observan son:

El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictiva; en cambio el derecho penal común sólo la delictiva; pues cuando hay lugar a la reparación del daño ésta se gradúa o determina conforme el derecho privado.

27). MARGARÍN Manatuov, Emilio. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1969. pp. 324 - 325.

El derecho penal tributario sanciona no sólo los hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos, en cambio el derecho penal común sólo sanciona hechos delictivos.

El derecho penal tributario sanciona tanto a las personas físicas como a las morales, en cambio el derecho penal común sólo a las personas físicas.

El derecho penal tributario, imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona, en cambio para el derecho penal común el no imputable no es responsable.

El derecho penal tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria como los agentes de control, en cambio el derecho común sólo puede sancionar a los que intervienen en la comisión de un delito y a los que encubren a éste.

En el derecho penal tributario, tratándose del delito, el dolo se presume salvo prueba en contrario, en cambio para el derecho penal común el dolo no se presume.

El derecho penal tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio el derecho penal común tiende principalmente al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daños". 28

De qué nos podemos dar cuenta, que en todo tipo de delitos, ya sean del fuero común, federales, aduanales, fiscales, etc., el dolo siempre se presumirá salvo prueba de contrario, y que las diferencias anotadas anteriormente son requisitos de procedibilidad que se requieren en cada caso.

7. En cuanto a este punto, solo diremos que como en cualquier otra rama del derecho, el cumplimiento de cada uno de los preceptos legales que contiene, necesita de una orden coactiva que lo proteja y ésta será el derecho penal que vendrá a ser el que resguarde y haga que se cumplan las normas que se contienen. Así pues en cada rama del derecho, se van tipificando nuevos delitos, que el derecho penal común castiga.

6.- CONCEPTO DE DERECHO PENAL FISCAL.

Ya hemos visto en las exportaciones anteriores, que existen delitos que se encuentran tipificados dentro de la legislación ordinaria, y que fuera de ésta se encuentran una serie de delitos a los que se les ha dado en llamar delitos especiales, dijimos también que los primeros se encuentran penados por el Código Penal Ordinario, y los otros por cada una de las ramas del derecho que los tipifique. Dice el profesor Manuel Rivera Silva: "El derecho penal fiscal, cabe -- indicar en casos del título general, que es una de las ramas más jóvenes del derecho mexicano e indudablemente, el último

retoño del derecho penal pero que no ha emanado en forma absoluta del penal, tiene compromisos con el administrativo, - es muy posible que soslaye algunas facetas de la disciplina primitiva para tomar caminos exclusivamente propios más aventurados explayarse sobre el tema y valga su ferencia tan sólo para subrayar que el derecho penal fiscal tiene algo de - administrativo y algo de penal". 29

El derecho penal fiscal tiene estrechos lazos con el administrativo, tomando en cuenta que éste último se define, - como lo hace el tratadista Gabino Fraga en su obra "Derecho Adminsitrativo".

"Como el conjunto de normas, que regulan la estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar - la función administrativa, los medios patrimoniales y financieros de que la administración necesita para su sostenimiento y para la regularidad, de su actuación, el ejercicio de - las facultades que el poder público debe realizar bajo la -- forma de función administrativa y la situación de los particulares con respecto a la administración". 30

Ahora bien esos medios patrimoniales y financieros de - que la administración pública necesita para su sostenimiento, están garantizados por el Derecho Penal Fiscal, mediante la

29). RIVERA Silva, Manuel. Ob. Cit. p. 327.

30). GABINO Fraga. Ob. Cit. pp. 108 - 109.

imposición de penas ya sean privativas de libertad o patrimoniales, a todos aquellos que estando obligados a proporcionar los dichos "medios patrimoniales", infrinjan las disposiciones legales respectivas, ésto es que busquen los medios ilegales para evadir sus obligaciones fiscales que la ley les ha impuesto.

Estimamos que el derecho penal fiscal es una rama del derecho penal, que aunque joven, anuncia su pleno desarrollo y que tan sólo se desgajó del frondoso árbol del derecho - administrativo, ya que al derecho fiscal se le ha reconocido su autonomía.

Conceptos y Definición. "Toda institución de derecho - dice Bielsa, por ser de derecho público, tiene fundamento -- más o menos inmediato en los principios de derecho constitucional y también en el derecho administrativo, del cual el - derecho fiscal es un desprendimiento". 31

Sigue diciendo el mismo autor, "que el derecho fiscal no se debe confundir con el derecho financiero, derecho éste que puede ser público o privado, según la naturaleza jurídica de los sujetos, así el derecho financiero privado, el - de la sociedad anónima o de otra índole, pues bien la cien--

31). BIELSA, Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal. Ed. Depalma. México, 1972. p. 6

cia de las finanzas estudia los principios de imposición y --
formación de ingresos en dinero y otros bienes que no son --
materia del derecho fiscal. En ese campo financiero el esta-
do no actúa investido del poder tributario".

Finalmente el autor antes mencionado dice: "El derecho
fiscal es un conjunto de disposiciones legales y principios
de derecho público que regulan la actividad jurídica del fig
co". 32

Hemos definido anteriormente lo que se entiende por de-
recho fiscal, ahora tratemos de dar una definición de lo que
entendemos por derecho penal fiscal, pero primero citaremos
los que sostienen algunos autores y así tenemos que Francis-
co de la Garza dice: "Derecho Penal Fiscal es, el conjunto -
de las normas que definen los ilícitos penales en relación -
a la materia tributaria llámese derecho tributario penal".33

Para Rafael Bielsa el derecho penal fiscal es: "El dere
cho represivo de la administración fiscal que se define como
el conjunto de disposiciones legales punitivas de las trans-
gresiones a las leyes fiscales". 34

32). BIELSA, Rafael, Ob. Cit. p. 9

33). DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Me-
xicano, Ed. Porrúa, México, 1989. p. 42

34). BIELSA, Rafael, Ob. Cit. p. 11

De las definiciones dadas anteriormente, nos podemos -- dar cuenta que el derecho penal fiscal trata que las normas que éste contiene se observen y para lo cual crea una serie de delitos, para que el patrimonio del fisco no sea afectado por el particular. Así pues nosotros nos atrevemos a decir que el derecho penal fiscal es en sentido amplio el conjunto de normas y principios de carácter penal, que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra el patrimonio del fisco; y en sentido restringido será como dice el maestro Luis Jiménez de Asúa: "El conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses -- financieros del Estado, una sanción penal determinada". 35

Así vemos que de las definiciones antes dadas, el derecho penal fiscal tiene como finalidad, proteger el patrimonio del fisco, en contra de los hechos delictivos que el particular puede cometer, y que disminuyen dicho patrimonio, -- con la cual se estará causando un daño directo al Estado, e indirectamente se afectará a la colectividad, toda vez que - el fin último de los impuestos serán los gastos públicos.

En cuanto al origen del derecho penal fiscal será necesario remontarse a las fuentes del derecho en general, y al efecto será necesario mencionar a otro autor, Du Pasquier, -

35) JIMENEZ de ASÚA, Luis. Tratado de Derecho Penal, Tomo I. Ed. Losada, Buenos Aires, 1975. p. 32

mencionado por el tratadista García Maynes, en su obra Introducción al estudio del derecho, que dice lo siguiente: "El término fuente escribe Claude de Pasquier crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es - llegar al lugar en que sus aguas broten de la tierra, de manera semejenate, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". 36

Por su parte García Maynes dice lo siguiente: "Usualmente, al hablar de las fuentes del derecho se hace la distinción entre fuentes formales, reales e históricas". 37

Sigue diciendo el mismo autor que: "Por fuente formal - debemos entender, los procesos de creación de las normas jurídicas. Las fuentes reales serán, los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Y por último - el término fuente histórica aplicase a los documentos, inscripciones, papiros, libros, etc., que encierra el texto de una ley o conjunto de leyes". 38

Por su parte Porte Petit, clasifica las fuentes del derecho en: "a) formales, b) reales o substanciales, c) de producción y de cognición o de conocimiento, las fuentes reales

36). GARCIA Maynes, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México, 1990. p. 52

37). Idem. p. 51

38). GARCIA Maynes, Ob. Cit. p. 51

o substanciales las divide en a) racionales, b) históricas, variables, c) las de cognición o de conocimiento pueden ser escritas o no escritas, inmediatas o directas inmediatas o inmediatas directas".

Las fuentes formales del derecho son: La ley, la costum bre, la jurisprudencia, la doctrina. De las anteriormente citadas sólo es fuente del derecho penal en general la ley, ya que nuestra constitución así lo dispone en su artículo -- 14 párrafo tercero que a la letra dice:..."En los juicios -- del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analo gía y aún por mayoría, de razón, penal alguna que no esté -- decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata..." 39

Si bien las fuentes del derecho penal en general es la ley, por analogía debemos ver que también la única fuente -- del derecho penal fiscal, será la ley aunque tenemos la opi nión de Cuello Calón que dice lo siguiente: "Si bien el Códi go Penal es la ley más importante, también son fuentes de -- nuestro derecho las leyes penales especiales. De estas unas son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, ég tas son leyes penales en sentido propio. Las leyes penales impropias son las que no poseyendo una finalidad penal sino

39). Constitución Política. Ob. Cit. p. 12

de otro orden, administrativa, fiscal, etc., para asegurar - la observancia de sus preceptos, origen determinados hecho - en delitos y establecen sanciones penales". 40

De lo anteriormente visto nos damos cuenta, que la única fuente del derecho penal en general, es la ley.

En cuanto a la autonomía del derecho penal fiscal hasta hace pocos años, se consideraba que era una rama del derecho fiscal como una rama autónoma, que no depende de ninguna otra rama del derecho, aunque tenga estrechas relaciones con éstas. Así pues, consideramos que una rama del derecho es autónoma - primero: cuando tiene principios propios, diferenciales de -- aquéllos que son exclusivos de los demás; segundo: cuando las instituciones que forman esa rama tienen un fundamento común y finalmente cuando defiere de los demás por sus características esenciales. Expuesto lo anterior, pensamos y así lo consideramos que el derecho penal fiscal, es una rama autónoma - del derecho aunque tenga estrechas relaciones con otras como son:

El derecho administrativo, el derecho fiscal y el derecho penal, el derecho constitucional, el derecho financiero, etc.

40). Derecho penal, Bosch Casa Editorial, 1981. p. 72

C A P I T U L O I I

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

El delito fiscal tiene vida propia en razón del concepto impuesto, pues, si por delito entendemos la violación de una ley por un sujeto, en materia fiscal, será realizado por un sujeto que normalmente tenga la calidad de contribuyente. Por tanto, antes de abordar directamente el tema, haremos -- un paréntesis para establecer la relación del impuesto con -- el delito fiscal.

Bielsa (41) expresa que "la obligación de pagar el impuesto emana del poder financiero del Estado, es decir, de -- una especial manifestación del poder público, lo que coloca a la obligación aludida en el campo del derecho público, más aún si se tiene presente, que el objeto del impuesto es la -- realización de los servicios públicos, y que, por tanto, el carácter esencial de aquél es la obligatoriedad o exigibilidad"; exigibilidad, que Franz van Myrbach Rheinfeld (42) con sidera determinada por la llegada del momento del pago, es -- decir, el momento hasta el cual, el pago puede y debe hacerse, si el deudor no quiere encontrarse en mora.

-
- 41). Bielsa, "Estudios de Derecho Público" II Derecho Fiscal. Ed. Depalma, Bs. Aires, 1951. pp. 54-56.
42). "Pfecis de Droit Financier", ed. Giard et Briere, París, 1910, p. 212

Esta exigibilidad va siempre acompañada de la coacción, que consiste -dice Mayer- (43) en "el constreñimiento por la autoridad de la libertad y la propiedad de las personas para realizar un Estado conforme a los intereses público".

Luego entonces, la exigibilidad no admite subordinación - alguna, pues, aún en el supuesto de que el contribuyente estime que el impuesto es injusto o ilegal, no obsta para que no lo satisfaga, pudiendo luego promover las acciones que -- competen a su derecho, solicitando su devolución.

De lo expuesto resulta que en el incumplimiento del pago - de los impuestos, el Estado podrá ejercer la coacción de la que legalmente se encuentre facultado para exigir el debido cumplimiento o reprimir el incumplimiento.

Pero, cuando el incumplimiento sea ilícito señalará la antijuricidad de la conducta del sujeto, lo que informará la comisión de un delito fiscal; que, por encontrarse acuñado - en una figura de carácter penal, en las leyes fiscales, a la que corresponde una pena de las previstas en esos ordenamientos, constituye un injusto penal particular, por las razones ya señaladas, en relación con el carácter de la especialidad del derecho penal fiscal.

43). MAYER, Otto, "Derecho Administrativo Alemán", ed. Depalma, Bs. Aires, 1950, t. II, p. 300

1.- SU NATURALEZA.

De acuerdo con dichas orientaciones legislativas y la finalidad de la norma, ha surgido, a partir del siglo XIX, una nueva materia de estudio para la doctrina. Conforme se desarrollaba la actividad financiera del Estado y el número de violaciones fiscales crecía y se hacía más importantes, empezó a conformarse la opinión de si éstas constitufan delitos comunes o, si debían formar una categoría especial merecedora de un tratamiento represivo particular; en suma, si correspondía al derecho penal común o si debía pertenecer a un derecho penal especial.

ESCUELA PENALISTA

Michel (44) comenta que Schwaiger y Meyer, primero, y otros autores después (Wagner, Vocke, Van Bar, etc.), criticaron el régimen alemán de fines del siglo pasado y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondían al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes: a) el legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; b) la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho punitario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones o las normas fiscales constituyen verdaderos delitos

contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común; c) más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal, trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsa los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

ESCUELA ADMINISTRATIVA

En contra de lo anterior, nació en Alemania una corriente en favor del derecho penal administrativo y que en fecha relativamente reciente ha derivado en el llamado derecho penal económico. En su primera etapa, Spiegel y Binding consideraron que los fraudes fiscales constituyen ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común; pero fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica más firme, de tal como que se le reconoce como el creador de la doctrina.

Su interpretación radica en el contraste entre voliciones libres y buena obra social, que lleva su pareja en la diferencia entre orden jurídico y administrativo, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud: Aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso había desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material

del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo, y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; además, en tanto que - el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo solo procura eliminar las trabas a la realización del -- bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus pro pósitos, demandando que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración. 45

ESCUELA AUTONOMISTA.

Es Carano-Danvito quien en los inicios del siglo intenta hacer una teoría general de la materia, exponiendo como - principio en que aspectos se ajusta a los postulados generales del derecho penal común y en cuales se separa de ellos, -- siendo preciso señalar que la expresión derecho financiero - es utilizado (como lo hace Myrbach-Rheinfeld) como sinónimo de derecho tributario o derecho fiscal, pues se limita al -- ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal.

ESCUELA DUALISTA

Diferentemente de las doctrinas procedentes, que concie-

45). Michel, Ob. Cit., p. 24 y 25.

ben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, lo fraccionan en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones. Esta concepción se inspira en los principios generales de la legislación represiva, especialmente en la ley italiana número 4 del 7 de enero de 1929, y distingue las sanciones en penales y civiles, aún cuando estas últimas podrían clasificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las primeras corresponden a los delitos tributarios, ésto es, aquellos consistentes en sustraerse dolosamente o no- al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos: reclusión y multa; contravenciones: arresto y ~~amenda~~), debiendo entenderse por ésta, la administrativa; las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio, a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en penas pecuniarias, y otras de índole accesorias, como el comiso y la clausura de establecimiento.

Este dualismo en la calificación de las infracciones, importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativa, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de -

su actividad financiera (46); fundamentos que, según vimos - corresponde en el primer caso, a los sustentados por quienes atribuyen carácter penal -ordinario o especial- a las infracciones fiscales y, en el segundo, a los que les asignan naturaleza administrativa.

Por su parte, con una premisa diferente, pero con resultado dualista, Dino Jarach (47) expone su doctrina reconociendo la dificultad para encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo y considera que el verdadero planteamiento consiste en que "la idea penal no está limitada al campo exclusivo -- del llamado derecho penal, sino que se la encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera como la más lejana del derecho penal, o sea el derecho civil", de modo que al derecho penal común no le corresponde la paternidad -- de todo lo penal, sino que, por lo contrario "es el hijo -- emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentra en todo el derecho" y las otras normas penales aún no -- separada de la "gran nebulosa del derecho", tienden a agruparse en torno a núcleos bien definidos. Como el derecho -- tributario es un centro de atracción de las relacionadas con

-
- 46). Spinelli, "Norme generali per la repressione delle violazioni delle legge finanziarie", Giuffrè, Milano, 1947, p. 39.
- 47) Dino Jarach, "Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo". "Rev. Jurídica de Córdoba" enero-marzo 1947, pp. 146 a 151.

las obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas a la actividad administrativa, resulta que las sanciones referentes a las infracciones de la obligación sustancial, correspondería al de recho tributario penal, y las relativas a los deberes fiscales de orden administrativo, que no revisten carácter sustan tivo, pertenecerían al derecho administrativo penal.

Como se aprecia, este autor disocia el ilícito tributario en lo que es propiamente éste (infracciones sustanciales) y el administrativo (infracciones formales); división que nos muestra que sólo el derecho tributario sustancial -- tiene autonomía dogmática y que la parte destinada a regular obligaciones formales o conexas establecidas en interés de -- la imposición, pertenecen al derecho administrativo.

DOCTRINA MEXICANA

La doctora Margarita Lomelí (48) dice que por "atonomía" de una rama del derecho entiende la evolución natural de la ciencia jurídica, que ha consistido en una constante -- especialización y diferenciación de las normas que rigen los fenómenos sociales, a medida que éstos se hacen cada vez -- más complejos y variados, requiriendo una reglamentación par ticular.

48). Lomelí C. Margarita, "El poder sancionar de la administración Pública en materia fiscal", Cía. Ed. Continente, México, 1961. p. 159.

Considera que si la autonomía científica es la culminación del proceso de individualización de una nueva rama del derecho, existe sólo si ésta ha creado un sistema completo de principios propios, que se aplican a determinar sector de la realidad jurídica que constituye el objeto particular de la misma disciplina, sin que, por tanto, ésta tenga necesidad de recurrir por regla general a los principios de la rama del derecho de que se separa. En su concepto, tiene razón los opositores de la teoría autonomista y, agrega: "Suscribimos con toda convicción la tesis que sostiene que tanto el Derecho Penal Administrativo, como el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva o punitiva, forman parte del Derecho Penal común, constituyendo regulaciones especiales de este último cuerpo jurídico y estando regidos por sus principios generales, con ciertas modificaciones o adaptaciones, las cuales no son, sin embargo, suficientes para modificar su naturaleza y justificar el que se considere a dichos ordenamientos como dotados de autonomía científica en relación con el Derecho Penal o bien como perteneciendo exclusivamente al Derecho Administrativo". Llega a la conclusión de que, el Derecho Penal Administrativo y su rama el Derecho Penal Tributario, no tiene una materia o campo de aplicación propios, ya que no hay diferencia entre los delitos y las contravenciones. Sus principios tampoco les son propios, pues en lo no previsto en las leyes respec-

tivas resulta aplicable al Derecho penal general. Por lo tanto sólo constituyen derechos penales especiales. 49

Para el profesor Luis Fernández Doblado (58) el Derecho Penal Administrativo es el conjunto de normas que vinculan a la fracción de un deber concreto de los particulares a la administración, una pena determinada y que, desde el punto de vista subjetivo con el conjunto de preceptos que facultan a la administración pública para sancionar faltas o contravenciones con independencia del órgano judicial, ya que el artículo 21 constitucional deja a la autoridad judicial, la represión de los delitos.

El mismo señala, usando la connotación Derecho Penal -- económico, que éste no es sino un sector del Derecho penal -- denominado administrativo. Además lo refiere únicamente a sancionar contravenciones o infracciones administrativas. 51

Otro autor, Efraín Urzúa Macías (52) considera que la tradicional división entre ilícito civil e ilícito penal debe admitir otra categoría: lo ilícito administrativo. Sobre

49). Ob. Cit. pp. 161 y ss. esp. 196 y 207.

50). Luis Fernández Doblado., "La Ley sobre Atribuciones al Ejecutivo Federal en Materia Económica, en su aspecto represivo". Criminalia. México, Año XXV, 1959 pp. 260.

51). Ob. Cit. p. 262

52). "El Derecho Penal Administrativo", Criminalia, México, 1951, año XVII, pp. 5 y ss.

el Derecho Penal Administrativo dice que es el conjunto de - normas que conceden competencia a los órganos administrati-- vos para sancionar faltas o infracciones, con independencia de los órganos judiciales. Manifiesta que su naturaleza es penal, pues su objeto es castigar los actos ejecutados con-- tra el tenor de las leyes o reglamentos administrativos (técnicamente faltas o infracciones) mirando más bien al hecho - que al infractor. Por lo que toca a los delitos, expresa -- que cuando la legislación administrativa de nacimiento a figuras delictivas, tipificadas y sancionadas con penas graves y para cuyo conocimiento son competentes los tribunales judi-- ciales, no encontramos ante los "delitos administrativos"; - siendo, en este caso, la ley administrativa, fuente del Dere-- cho Penal Judicial y aplicables las reglas y principios gene-- rales de éste y no del administrativo.

NUESTRA OPINION.

Todos los pareceres expuestos, sirven de ejemplo de las diversas interpretaciones que ha tenido o que tiene la natu-- raleza jurídica del ilícito fiscal y su correspondiente san-- ción. El carácter especial que se le atribuye predomina en esas ideas, lo que le otorga particularidad dentro del campo de lo punitivo.

La sanción al ilícito fiscal tiene, esencialmente, un - carácter represivo, establecido para sancionar y prevenir --

transgresiones, más no para reparar daño alguno, de tal forma que en su propia esencial son de naturaleza penal, entendida ésta en sentido genérico y no en relación con la ilicitud contemplada por el Código Penal. El delito fiscal no es una desobediencia a las órdenes de la administración y su elemento formal tampoco es el quebrantamiento de un fin administrativo. Como en el derecho penal la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o de los bienes jurídicos; además, se debe tener en cuenta que el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y, por tanto, no podremos hablar de infracciones administrativas, sino de infracciones a las normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado.

Ahora bien, la infracción a las normas fiscales consiste en quebrantar un verdadero deber social como lo es el hecho de sustraerse al pago de los impuestos, tan esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de la colectividad; lo que se traduce, finalmente en un actuar contra el bien común. Esta razón explica que la pena sea establecida por el propio poder del Estado.

El carácter específico que tienen el ilícito y la sanción fiscales, ha determinado la separación de esta materia del Código penal. La Federación Legislativa sobre la penal fiscal de su competencia, en su aspecto sustancial y, aplica -- las normas respectivas formalmente.

2.- PRESUPUESTOS.

A). SUJETO ACTIVO

En esta materia encontramos la figura del sujeto activo del delito fiscal identificada con la del sujeto pasivo del impuesto. Mientras que éste es a quien incumbe el deber jurídico de cumplir con la obligación tributaria, aquél será el que con su comportamiento lesiona el preceptum juris, o sea que el agente reviste, casi siempre, la calidad específica de contribuyente. No obstante, cabe subrayar que no todos los contribuyentes pueden cometer todas las acciones ilícitas previstas por el derecho tributario positivo, porque la ley para la existencia de algunos delitos, exige una posición especial o de hecho del agente. (Calidad en el sujeto activo).

B). SUJETO PASIVO

En el sector fiscal, es importante la caracterización del sujeto pasivo al cual la acción antijurídica del sujeto activo puede acarrear lesión y daño, dado que en este campo es posible confundir el sujeto pasivo con el objeto material de la infracción. Toda la colectividad organizada en el Estado y, por tanto, sus intereses comunes, resultan lesionados por el comportamiento antijurídico del agente que no cumple la obligación impositiva; por tanto, la sanción, tiene como finalidad sobre todo proteger el interés general. Pero esto no bastaría para configurar satisfactoriamente el suje-

to pasivo del delito fiscal, como tampoco para justificar -- las sanciones previstas por la norma fiscal. Será necesario individualizar un interés más específico, y un titular directo de él, a fin de poder llegar a la identificación de este sujeto pasivo. Procediendo de este modo se puede establecer, entonces, que el sujeto pasivo es el Estado, por cuanto que es beneficiario de todas las acciones contrarias al jus tributario que lesionan sus intereses específicos.

LEGISLACION MEXICANA Y COMPARADA.

La represión legislativa que se lleva a cabo tanto en el extranjero como en nuestro país contra la delincuencia -- fiscal, presenta diversas variantes, tales como la influencia de la doctrina nacional; el grado de desarrollo cívico, cultural, social, económico e industrial; la política de sus dirigentes, etc., aspectos que se reflejan en la orientación que se impone a las normas penales de carácter fiscal.

1) FUENTES DEL DERECHO PENAL FISCAL Y ASPECTOS DE LA LEGISLACION MEXICANA.

Como es sabido, nuestro derecho fiscal carece de un código orgánico y sistemático que regule toda la materia tributaria y, por tanto, es necesario referirse a la dispersa y abundante legislación vigente relativa a los numerosos conceptos de la imposición directa e indirecta. Por cuanto al derecho penal fiscal en materia federal, todas sus leyes tri

butarias remiten o aceptan implícitamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, particularmente en lo -- que a sanciones se refiere.

3.- OBJETO JURIDICO

Así como en todo acto o hecho humana siempre hay un objeto con el cual inevitablemente aquél se vincula, también -- en la acción ilícita prevista por la disposición fiscal, ade más de un sujeto activo que la realiza o, de todos modos, de la cual lo responsabiliza la ley, existe un objeto jurídico del delito. Y desde el momento que el bien más evidente e -- inmediato que soporta el daño económico de la transgresión -- es el patrimonio común de la colectividad, administrado por el ente público --que el precepto fiscal, juntamente con las otras leyes del Estado, tutela y protege--, de ello se deduce que el objeto jurídico, denominado también bien jurídico, -- perjudicado por la acción ilícita del agente, será el patrimonio de la colectividad, en suma el bien común, cuya ges- -- tión y logro tiene a su cargo el Estado, en razón del pacto social, de donde resulta que en el Estado mismo radica el in terés de señalar y exigir el tributo para los fines de la -- utilidad común; interés que ha sido lesionado por el comportamiento antijurídico del agente. De lo anterior se desprende, entonces, que el objeto sustancial especial en el delito fiscal es, desde un punto de vista patrimonial, el monto del

tributo no pagado al fisco, al cual en diversas formas se le sustrae una fuente de ingresos.

4.- BREVE DESCRIPCION HISTORICA.

El estudio de los delitos fiscales en nuestro país nos remonta al análisis del ordenamiento tributario establecido en la nación Azteca, fue propiamente durante el reinado de - Moctezuma Ilhuicamina, en donde se establecieron leyes y ordenanzas que substituyeron a la costumbre como el ordenamiento jurídico establecido (53). Siendo el pueblo Azteca eminentemente conquistador su jurisdicción se extendía a los pueblos por ellos conquistados.

Los impuestos y tributos en la nación Azteca presentan características similares, ambos debían de pagar en especie y en ocasiones con servicios personales. Los impuestos eran cubiertos por los ciudadanos de la nación Azteca, en tanto - que los tributos se les gravaban a los pueblos por ellos - - conquistados. El Calpulli tenía la responsabilidad de recaudar los impuestos y tributos, mismos que entregaba al gobierno.

no. 54

53). CHILLET Díaz, Eugenio. El Derecho Tributario en la Nación Azteca. 1a. ed. Ed. Universidad Ibero Americana, México, 1962. p. 98, 99.

54). Idem. pp. 111 - 112.

El sistema represivo fiscal se puede caracterizar con - la siguiente frase "cumplir o morir", más sin embargo podemo-- mos apuntar algunas sanciones menos agresivas pero no por -- ello menos crueles, en el caso de los enfermos éstos al sa-- nar saldaban su cuenta, el insolvente cumplía con la realiza-- ción de trabajo o bien se le vendía como esclavo. En un - - afán de evitar las injusticias que pudieses cometer en la re-- caudación de estos gravámenes se establecía la pena de muer-- te a los recaudadores que cobraran más de lo que los súbdit-- tos estaban obligados a pagar. 55

El advenimiento del descubrimiento del continente Ameri-- cano, trajo consigo la subsecuente invasión y dominio de los territorios existentes en América. La conquista realizada - en un primer momento por la nación Española originó la deca-- dencia y culminación de grandes civilizaciones entre ellas -- la Azteca.

Durante el época colonial debemos acotar, que en un - - principio se mantuvo el mismo sistema tributario que tenían los indígenas. Al paso del tiempo y respondiendo a las nece-- sidades existentes entre la Nueva España y España, fueron -- estableciendo nuevos impuestos y en consecuencia se dio lu-- gar a la imposición de otras medidas de coacción fiscal.

55). LOMELI Cerezo, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Ed. Continental, México, 1961. p. 22

Al establecimiento de la Villa Rica de la Veracruz, se gravó el llamado impuesto de el quinto real, mismo que debía pagarse por recibir o labrar plata. La distribución del mismo se hacía entre el Rey, el conquistador y sus soldados. Durante este período encontramos un monopolio en el comercio - por parte de España en relación con su metrópoli, derivado de esta situación se establecieron impuestos relativos al mismo, de los cuales podríamos mencionar el de Avería, Almojarifazgo y de Almirantazgo. 56

El impuesto de avería era cubierto por los dueños de -- las mercancías que venían o salían de Veracruz a España. La finalidad de dicho gravamen era el cubrir los gastos de los barcos reales que escoltaban a las naves en su recorrido.

Todos los barcos que entraban y salían de España debían cubrir un impuesto llamado almojarifazgo, mismo que con el paso del tiempo se fue transformando hasta llegar a convertirse en el impuesto aduanal.

El Almirantazgo se pagaba por la carga y descarga de -- las mercancías en el puerto; dicho impuesto era en favor del almirante de Castilla.

A fin de coaccionar a los contribuyentes al pago de los impuestos establecidos por la Nueva España se aplicaban medi

das que iban desde la confiscación de mercancías hasta la pena de muerte. En el caso del quinto real se aplicaba al infractor la pena de muerte y sus bienes se repartían entre el denunciante, el juez y la Real Hacienda. El obligado a lo largo de todos los tiempos ha pretendido escaparse del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se le imponen a la Nueva España no fue la excepción. 57

Tratando de evadir el impuesto llamado Almojarifazgo y de Avería muchos empleaban los siguientes medios, la falta de registro de mercancías que iban o venían de las Indias, este hecho se castigaba con la confiscación de las mercancías y del navío.

Aquellos navíos que pretendiesen burlar la vigilancia de la armada o flota y así poder arribar maliciosamente al puerto, evadiendo por lo tanto el pago de los impuestos que se encontraba obligado a pagar, eran castigados con la confiscación de las mercancías; y con la penalidad de 10 años de galeras de remo a los maestros y pilotos culpables.

A los oficiales de los navíos que llevaran cosas sin haber sido registradas, se les aplicaba la pena de confiscación de todos sus bienes, además de destierro perpetuo del Reino y de las Indias por cuatro años.

57). Idem. p. 24 - 25.

El contramaestre o guardían del galeón en donde se hallara debajo de cubierta cualquier cosa sin registro, era -- condenado a diez años de galeras al remo y perdía el flete -- de lo que llevaba.

En virtud de la situación predominante entre la Nueva -- España y el Nuevo Mundo, es comprensible el por qué se preocuparon más por establecer una regulación fiscal encaminada a la exportación e importación de los productos que comerciaban entre sí, lo cual sin embargo no fue impedimento para el establecimiento de penas en otras materias distintas a la -- aduanal, es así como encontramos el llamado media annata, -- contribución que debían pagar artesanos y todos aquellos que -- ejercieran algún oficio, arte, industria o progesión. Al que incumpliese esta obligación se le imponía pena de cárcel.

El defraudador fiscal se hacía acreedor a una penalidad consiste en el pago de lo emitido más cuatro veces el valor y en algunas ocasiones se aplicaba la pena de prisión. Los indios que vendían mercancías de Españoles o personas que de bían la alcabala se habían acreedores a treinta días de cár-- cel y el pago del doble del gravamen. 58

Los constantes abusos cometidos por España sobre la Nueva españa a lo largo de la colonia originó que tanto los in-

dígenas como los criollos pretendiesen obtener la reivindicación de sus derechos y su independencia misma que su obtuvo después de un largo período de luchas.

Durante el México independiente encontramos una legislación preponderantemente en materia aduanal. El 15 de Diciembre de 1821, se expidió el llamado "Arancel General Interino para Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio".

En este se establecía y continuaba básicamente con la confiscación de los artículos objeto del contrabando. En caso de que el contrabando excediese de quinientos pesos, su nombre y el delito eran publicados en el período, en caso de reincidencia se suspendía al sujeto en sus derechos ciudadanos por un lapso de cinco años, si reincidía nuevamente se le expulsaba del territorio mexicano. 59

Las penalidades en materia de delitos e infracciones -- aduanales se vieron robustecidas con la promulgación de diversas disposiciones legales, de ellas podemos señalar el -- Arancel de Aduanas expedido el 4 de Octubre de 1845, La Ordenanza de Aduanas de 31 de Enero de 1856.

El Arancel de 1845 establecía además del decomiso, la multa de \$ 100.00 a \$ 1 000.00, en su defecto pena de prisión. La Ordenanza de 1856 conservaba la pena de decomiso y multas e implementó la pena de prisión de diez años para los dueños o consignatarios de las mercancías, más la publicación de su nombre y de la casa comercial que favoreció el contrabando. 60

Durante el período de la invasión Francesa se pretendió que las sanciones respecto al contrabando fuesen menos severas, motivo por el cual el decomiso se suprimió, imponiendo para tales delitos única y exclusivamente sanciones pecuniarias, sin embargo, esto no desalentó el contrabando por lo cual en el año de 1863, se restableció el decomiso. Cabe señalar respecto a la imposición de esta pena que se giró instrucciones a los empleados aduanales a fin de que fueran sumamente moderados.

El período comprendido entre los años 1867-1876, en el cual se llevó a cabo la restauración de la República, podemos destacar el llamado "Arancel de Aduanas Fronterizas y Marítimas de los Estados Unidos Mexicanos", de 1 de Enero de 1872, expedido por el decreto del presidente Juárez, en ésta se restableció la confiscación de las mercancías, embarcacio

nes, carros y acémilas en los cuales se condujera el contrabando. Este arancel establece como fraude la complicidad de los empleados de la aduana y capitanes de buques con los infractores, sancionándolas con penas de dobles derechos y multas de \$ 2 000.00 a \$ 3 000.00, más consignación al juez del consignatario de la mercancía y capitán del buque y para los empleados, destitución y consignación. 61

La Ordenanza de Aduanas de 12 de Junio de 1891, fue la última regulación expedida en el siglo XIX, que pretendía -- sistematizar las disposiciones represivas. Clasificó a las infracciones fiscales en tres tipos: Delitos, contravenciones y faltas. 62

Eran considerados como delitos los siguientes: Contrabando, Cohecho Peculado, Concusión, Alteración de sellos, -- Candados Fiscales, Desobediencia, y resistencia de Particulas y Omisión Culpable.

La contravención más importante eran: La Defraudación -- y Omisión de requisitos esenciales en documentos relativos -- a la importación de mercancías.

Las faltas consistían en la inexactitud de documentos

61). LOMELI Cerezo, Margarita. Ob. Cit. p. 28 - 30.
62). PORRUAS y López Armando. Derecho Fiscal. Textos Universitarios. México, 1967. p. 146.

aduanales. Las penas impuestas eran de carácter corporal -- y administrativas.

La penalidad impuesta al contrabando consistía en cinco años de prisión en caso de que se cometiesen con violencia -- y de dos años si no hubiere habido violencia, además tratándose de empleados se imponía la destitución del cargo e inhabilitación para cualquier empleo en el gobierno. En todo caso, se producía la pérdida de los objetos del delito y de -- los instrumentos del mismo.

La omisión culpable se castigaba con prisión o multa, -- ésto dependía de la gravedad de la omisión, si era grave se castigaba con prisión, si fuese leve con multa o suspensión de su empleo y sueldo que no excediera de quince días.

Las contravenciones generalmente eran sancionadas con -- el pago de doble derecho o pérdida de las mercancías ocultadas para defraudar; las faltas se sancionaban con multas, -- las cuales no excedían de \$ 50.00.

La presente ordenanza estuvo vigente hasta el año de -- 1928, año en el cual se estableció la ley Aduanal de 18 de -- Abril, esta ley hacía la clasificación del contrabando en -- tres clases:

- A). Contrabando cometido con violencia en los lugares -- hábiles o inhábiles para el tráfico internacional. Este se castigaba con la misma penalidad establecida por el Código penal para el robo simple.

- B). Contrabando cometido sin violencia en lugares no autorizados para el tráfico internacional. Se imponía la misma penalidad que el robo sin violencia.
- C). Contrabando sin violencia en lugares autorizados para el tráfico internacional. En base al momento de lo defraudado a lo que se pretendió defraudarse imponía una multa, arresto y prisión hasta por 6 años, excepto en los cuales lo defraudado no sea mayor de \$ 200.00, en cuyos casos se imponía una multa de -- \$ 5.00 a \$ 500.00, conmutable por arresto de uno a quince días. Los funcionarios aduanales que intervenían en los mismos se les destituiría e inhabilitaba en el puesto. 63

La ley de 19 de Agosto, de 1935 derogó la anterior ley Aduanal de 1928 más sin embargo en ésta se sigue el mismo -- lineamiento que en la anterior salvo en lo relativo al contrabando ya que se consideró intrascendental el lugar en donde se cometiese, dando lugar solo al contrabando con violencia y al contrabando sin violencia. Además, se reguló respecto al contrabando de mercancías de tráfico prohibido, imponiendo prisión de diez días a seis años, multa administrativa de \$ 20.00 a \$ 1 000.00 y decomiso de las mercancías.

Finalmente, se publicó el 30 de Diciembre de 1951 el Código Aduanero, en el cual se incorporaron la mayoría de las disposiciones relativas a las infracciones aduanales. 64

El gravamen denominado "Papel Sellado", es el antecedente remoto del impuesto del timbre, el cual fue regulado desde tiempos de la colonia, en el año de 1836 el 23 de Noviembre el gobierno centralista, estableció una legislación relativa al impuesto del timbre. El expedir un documento en papel que no fuera sellado, daba lugar a la imposición de una multa del triple del valor del papel sellado acarrea una multa de \$ 5.00 a \$ 20.00. La falta de certificación del pago del impuesto originaba una multa de \$ 10.00 a \$ 50.00

Mucho más drástico era el castigo que se imponía a los falsificadores de papel sellado, estos eran castigados con la pena de dos años de cárcel, independientemente del pago el papel falsificado. El impuesto del papel sellado durante el gobierno federalista fue reglamentado por el decreto del presidente Comonfort, de 14 de Febrero de 1856.

El impuesto denominado renta de papel fue substituido por el llamado impuesto del timbre establecido por la ley de Diciembre de 1871, en la misma se establece un porcentaje -- que deberá ser pagado como multa en los casos en que se omi-

tiese el timbre. Con lo cual no se establece un mínimo o máximo como multa.

Posteriormente se expidieron leyes del timbre que fueron sumamente atacadas de inconstitucionales, estas fueron la de 15 de Noviembre de 1880 y 31 de Marzo de 1887, mismas que fueron substituidas por la ley de 25 de Abril de 1939. En esta última encontramos dos tipos de infracciones, las llamadas infracciones simples e infracciones con responsabilidad criminal. 65

Dentro de las primeras encontramos la falta de pago de impuestos, las infracciones cometidas por corredores, notarios y las personas que recibían el documento que debía timbrarse. Las sanciones impuestas por estos delitos generalmente consistían en multas que oscilaban entre \$ 5.00, - - \$ 25.00 y \$ 100.00, ello dependía del delito que se hubiese cometido.

Se consideraban como infracciones con responsabilidad criminal aquellas transgresiones propiamente de carácter penal. Se imponía a los transgresores una multa de \$ 100.00 a \$ 500.00, independientemente de la pena que el juez impusiera por la responsabilidad criminal. La siguiente ley del timbre se expidió el 1 de Junio de 1906, en esta se mantenía

la clasificación de infracciones simples e infracción con -- responsabilidad criminal. Lo relevante en la misma es el aumento en el monto de las sumas que se imponen como multas. La anterior ley estuvo vigente hasta el 1 de Enero de 1938, en que entró en vigor la Ley General del Timbre. La presente ley no sigue el mismo lineamiento que la anterior en cuanto a la clasificación de las infracciones, ya no se habla de infracciones simples y de infracciones de carácter criminal. En esta ley se hace la referencia a infracciones y delitos. 66

Las infracciones a su vez estaban divididas en cuatro - grupos, el primer grupo era el relativo a la responsabilidad de los contribuyentes, por ejemplo no cancelar las estampillas conforme a la ley, no dar aviso o no presentar libros - o documentos en el tiempo previsto para ello, omitir el pago de impuestos, dichas infracciones se sancionaban con multa - del triple del impuesto.

La segunda categoría se refiere a la responsabilidad de los terceros obligados. Por ejemplo no retener los impuestos en los casos en que la ley así se lo imponga, expender - estampillas sin estar autorizados. Estas se castigaban al - igual que las primeras, además de la destrucción de las estampillas ilegalmente poseídas.

El tercer grupo corresponde a las infracciones cometidas por los funcionarios encargados de llevar la fé pública, como ejemplo tenemos el no cotizar con arreglo a lo establecido en la ley, no expedir las notas de liquidación del impuesto. Se les castigaba con la imposición de la pena relativa a la omisión del impuesto y en los demás casos con multa de \$ 5.00 a \$ 500.00.

Finalmente, en la última categoría encontramos la responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos, por ejemplo extender actas, expedir certificados, legalizar firmas, etc. Dichas infracciones se castigaban con las mismas penalidades que la omisión del impuesto, y en los demás casos con multa de \$ 1.00 a \$ 500.00.

En cuanto a los delitos la presente ley tipifica el llevar dos o más juegos de libros para eludir el impuesto, falsificación de estampillas, entre otros. El primero se castigaba con prisión de uno a seis meses, más una sanción administrativa consistente en una multa de \$ 50.00 a \$ 500.00.

El segundo era castigado con prisión de cinco a nueve años, más una multa de \$ 400.00 a \$ 2 000.00. Además, administrativamente se imponía una sanción consistente en una multa de \$ 1 00.00 a \$ 10 000.00

La última disposición establecida respecto al impuesto de timbre, fue la expedida el 28 de Diciembre de 1953, en la cual ya no se sigue la disposición establecida en 1931.

Como podemos observar existía un verdadero interés de regular lo relativo al sistema tributario, más sin embargo no encontramos todavía un ordenamiento jurídico que englobara todas estas inquietudes de manera particular. Así encontramos diversos intentos por codificar lo relativo al sistema tributario mexicano, antes de llegar a lo que hoy es el Código Fiscal de la Federación. Antes de pasar a analizar las diversas disposiciones que precedieron al actual Código, es menester dejar aclarada mi posición en relación al mismo en el sentido de no estar de acuerdo en que en dicho ordenamiento legal se encuentren regulados los llamados delitos -- fiscales, en virtud de que ello da lugar a una doble sanción por un mismo delito, lo cual es anticonstitucional. La anterior aseveración será materia de un estudio en un capítulo posterior.

En cuanto a las disposiciones legislativas que procedieron al Código Fiscal, tenemos la Ley para la Calificación de Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes, de el 8 de Abril de 1924, esta ley -- creó el llamado Jurado de las Penas Fiscales. Dicho ordenamiento tuvo una efímera vida, el 9 de Julio del año citado, se expidió una nueva ley sobre la misma materia y con la misma denominación. Dicho ordenamiento concedía a la Secretaría de Hacienda por sí o por oficinas recaudadoras, y a un jurado de infracciones fiscales, la facultad de calificación

Este delito consistía en un acto jurídico que importe - omisión total o parcial del pago de impuestos, declarar ingresos o utilidades menores a las realmente obtenidas, o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas, no entregar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas, etc.

Dicho delito se castigaba con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado es inferior a -- \$ 50,000.00 y prisión de dos a nueve años, si aquel era superior a tal suma y si no se podía determinar el monto, la pena era de tres meses a nueve años de prisión. Además los -- jueces podían imponer las penas de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión. 68

La ley mencionada con antelación se incorporó al Código Fiscal de la Federación por decreto de 29 de Diciembre de -- 1948, en el Título VI Capítulo V, referente al delito de defraudación. Las diversas transformaciones sufridas por éste ubican actualmente a las infracciones y delitos fiscales en el Título IV Capítulo I y II.

C A P I T U L O I I I

**ANALISIS JURIDICO PENAL DEL DELITO DE
DEFAUDACION FISCAL**

**1.- ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFAUDACION FISCAL Y
SUS ASPECTOS NEGATIVOS.**

Antes de proceder al análisis del estudio jurídico-substancial del delito de defraudación fiscal, y a fin de que el presente estudio muestre al lector una secuencia lógica y -- pueda él mismo tener una idea clara y concreta de lo que es el delito de defraudación fiscal, primero es necesario introducirnos al mundo del delito como tal, es decir entender que el delito y los elementos que lo integran. Una vez que esto quede plenamente establecido se iniciará propiamente el estudio del fraude fiscal, dando origen al análisis jurídico- - substancial del mismo.

DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO DELITO.

El estudio jurídico-esencial del delito se puede estudiar desde dos puntos de vista, el primero a través de la corriente unitaria o totalizadora, o bien el atomizador o analítico. La primera señala que el delito no puede dividirse para el estudio del mismo, ello por que considera que éste integra un todo orgánico indisoluble, acepta sin embargo como lo manifiesta Antolisei, que éste presenta aspectos diversos, pero no es de ninguna forma fraccionable.

El sistema analítico o atomizador realiza el estudio -- del delito en base a sus elementos constitutivos. De tal -- forma Francisco Carrara consideraba al ilícito penal como -- una "disonancia armónica", con lo cual no se desconoce la -- unidad del delito. Por lo que respecta a los elementos que lo integran, la doctrina no mantiene una tendencia uniforme, algunos autores señalan un número y otros lo integran con -- más o menos elementos, es así como tenemos teorías bitómicas, tritómicas, tetratómicas, etc.

Continuando con el estudio del delito y una vez que he señalado en forma breve la postura de la doctrina respecto - al mismo, pasaré por consiguiente a definir el delito. Exig_uten diversas acepciones, según el maestro Fernando Castellanos Tena, etimológicamente se deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, - alejarse del sendero señalado por la ley. Por lo tanto para el autor en mención el delito es "una conducta, típica, antijurídica y culpable, requiriendo esta última de la imputabilidad como presupuesto necesario". 69

Para Mezger, el delito es "la acción típicamente antijurídica y culpable". El tratadista Español Cuello Calón manifiesta que el delito es "la acción antijurídica, típica, culu

69). PORTE Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. Porrúa, México, 1977. CASTELLANOS Tena, Fernando. Lineamientos Elementos de Derecho Penal. Ed. Porrúa. México, 1986.

pable" y punible. Asimismo Jiménez de Asúa considera al delito como "el acto típicamente antijurídico culpable sometido a - veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un - hombre y sometido a una sanción penal" (70). Para Carranca y Trujillo el delito es el "acto típicamente antijurídico, - culpable sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, inmutable a un hombre y sometido a una sanción penal". (71) Por último y no por ello menos importante mencionaremos la definición que manifiesta al respecto el ilustre doctrinario Don celestino Porte Petit Candaudap, el cual señala que el delito es "una conducta o hecho, típico, imputable, anti-jurídico y culpable, a veces con alguna condicioón objetiva de punibilidad". 72

Como podemos observar todas y cada una de las definicio-nes que he dejado señaladas con antelación, coinciden en que-que el delito es una conducta, típica, antijurídica y culpa-ble, de ahí que nuestro derecho manifiesta y establece que el delito es el "acto u omisión que sancionan las leyes pena-les", misma que se lee en el artículo 7 del Código Penal pa-ra el Distrito Federal.

70). CASTELLANOS Tena. Ob. Cit. pp. 124 - 130.

71). CARRARA y Trujillo, RaGl. Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa México, 1967. p. 213.

72). PORTE Petit, Candaudap. Ob. Cit. p. 248.

2.- EL DELITO Y LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN.

Como podemos observar el delito se integra con diversos elementos, mismos que tienen una definición y características propias, las cuales mencionaremos a continuación.

Según Fernando Castellanos Tena, los elementos del delito son, en su aspecto positivo, los siguientes, actividad o conductas, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad. En su aspecto negativo señala que son los siguientes: Falta de acción, atipicidad, causas de justificación, inimputabilidad, inculpabilidad y excusas absolutivas.

A). **ACTIVIDAD O CONDUCTA:** Esta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. De lo anterior podemos establecer que para el derecho penal, el acto u omisión deben corresponder al ser humano, - dado que este es el único ser con voluntariedad y ser sujeto de las infracciones penales. Lo anterior nos plantea una interrogante, qué sucede con las personas morales, acaso éstas no son sujetos de derecho, Castellanos Tena al respecto establece que las personas morales no pueden delinquir, más sin embargo son sujetos pasivos del delito. El sujeto pasivo es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, por lo que si una persona física miembro o representante de una persona moral comete un delito a nombre de -

la sociedad, quien comete el delito es el representante y no la persona moral.

Conforme al estudio realizado por Castellanos Tena la conducta se subdivide en Acción, Omisión y Comisión por Omisión. La primera es un hacer en tanto que las segundas constituyen una inactividad, en el caso de la omisión simple. La inactividad produce una violación de algo que debía hacerse, en tanto que en la comisión por omisión, la inactividad viola un deber de obrar y otro de abstenerse. 73

B). **TIPICIDAD:** Continuando con el estudio de los elementos que constituyen el delito, Castellanos Tena define a la Tipicidad como "el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley". (74) Asimismo manifiesta que éste se subdivide por su composición en Normales y Anormales los primeros sólo hacen una descripción objetiva (homicidio) los segundos requieren de una valoración cultural o jurídica además de la simple descripción objetiva del delito. Por su ordenación metodológica, encontramos los fundamentales o básicos, especiales y complementados. Entendemos por fundamentales cuando estos son esenciales para otros tipos (homicidios), especiales serán los que se integran con el fundamental más otros requisitos, establecidos por la ley (parricidio), complementados se integran con un tipo básico y una --

73). CASTELLANOS Tena, Fernando. ob. Cit. p. 149.

74). Ob. Cit. p. 168.

característica o peculiaridad distinta (homicidio califica-- do). Por su autonomía se denominan independientes y subordi-- nados, los independientes y subordinados, los independientes como su nombre lo indica son aquellos que tienen vida por sí mismo (robo simple), los subordinados dependen de otro tipo (homicidio en riña) por su formulación son casuísticos y amplios, entendemos por casuísticos que el tipo prevé varias hipótesis y que puede darse una sola de ellas (adulterio) o bien requiere se de la conjunción de todas (vagancia y malvi-- vencia), amplios establecen una hipótesis y éste se puede -- realizar por cualquier medio (robo). Por el daño que cau-- san, tenemos los de daño y de peligro, los de daño pretenden proteger contra la disminución o destrucción del bien (homi-- cidio, fraude), los de peligro tutelan la posibilidad de que los bienes sean dañados (omisión de auxilio). 75

C). **ANTI JURICIDAD:** Esta se define como la violación -- del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal -- respectivo. De acuerdo a la teoría dualista de Franz Von -- Liszt, tenemos antijuricidad formal y una material, la prime-- ra se da cuando el acto realizado implique una transgresión a una norma establecida por el Estado, la antijuricidad mate-- rial es cuando la transgresión es contradicción a los intere-- ses de la colectividad.

D) IMPUTABILIDAD: Este elemento del delito se define como "la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal".

E) CULPABILIDAD: "Es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto". Existen varios tipos de -- culpa según lo señala Castellanos Tena, (76) es así como tenemos el dolo, la culpa y la preterintencionalidad, el dolo -- lo define como la voluntad consciente del sujeto a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito. Existen diversas clases de dolo, así tenemos el dolo director, el cual consiste en que el resultado de que se obtiene coincide con el propósito que perseguía el sujeto al realizar determinada conducta. El dolo indirecto, el sujeto se propone realizar cierta conducta y tienen conocimiento de que con esa acción, se darán otros resultados delictivos. El dolo indeterminado, en éste el sujeto realiza una acción contraria a derecho sin esperar un resultado delictivo en especial. El dolo -- eventual, el sujeto realiza una acción y desea un resultado delictivo, teniendo conocimiento de que pueden surgir otros no deseados directamente.

Respecto a la culpa el autor en estudio señala que existirá culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad

luntad a la producción de un resultado típico, pero éste se da a pesar de ser previsible y evitable. Existe la culpa -- consciente, en la cual el sujeto tienen conocimiento de que se puede dar un resultado delictivo, pero no lo desea y espera que el mismo no se produzca y la culpa inconsciente en la cual el sujeto no prevee que su conducta pueda originar - un hecho delictivo, a pesar de que pudo ser previsible. Respecto a la preterintencionalidad, ésta presenta un resultado típico mayor al querido o aceptado.

F). PUNIBILIDAD: Es la aplicación de una pena en virtud de una conducta delictiva.

3.- ELEMENTOS NEGATIVOS DEL DELITO.

A). AUSENCIA DE CONDUCTA: Se considera como elemento negativo a ésta, dado que para la existencia del delito se requiere una conducta del ser humano, por lo que el hecho de que el sujeto incurra en una actividad o inactividad involuntaria, según lo establece el artículo 15 fracción I es una causa para el impedimento de la integración del delito.

B). ATÍPICIDAD: Es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, dentro de las causas de atipicidad tenemos -- las siguientes:

- 1.- Ausencia de calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos.

- 2.- Falta del objeto material o el objeto jurídico.
- 3.- Falta de referencias temporales o espaciales requeridos por el tipo.
- 4.- Al no realizarse el hecho por lo medios de comisión especificadas.
- 5.- Falta de elemento o subjetivos del injusto legalmente exigido.
- 6.- Por no darse la antijuricidad. 77

C). CAUSAS DE JUSTIFICACION: En el caso de que una conducta en primera instancia parezca contraria al derecho, no necesariamente será antijurídica ya que puede existir alguna causa de justificación, por lo que estas constituyen el elemento negativo de la antijuricidad. Como causas de justificación Castellanos Tena, al igual que el Código Penal en su artículo 15 fracciones III, IV, V, y VI, manifiesta que son las siguientes:

- 1.- Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado.
- 2.- Se repela una agresión.
- 3.- Se obre por necesidad.
- 4.- Cumplimiento de un deber.

D). INIMPUTABILIDAD: Entendemos por causas de inimputabilidad todas aquellas que anulan o neutralizan, el desarrollo o la salud de la mente, por lo que se condiera que el sujeto carece de una aptitud psicológica para cometer un delito. Estas las encontramos en el artículo 15 fracción VII, y es:

1.- Trastornos mentales.

E). INCULPABILIDAD: Esta se presenta en ausencia del conocimiento y de la voluntad del sujeto que realiza la conducta. En virtud de lo cual el maestro Castellanos Tena, menciona como causas de inculpabilidad las siguientes:

- 1.- Error esencial de hecho y la no exigibilidad de - - otra conducta.
- 2.- Error accidental.
- 3.- Error de derecho.
- 4.- Obediencia jerárquica.
- 5.- Eximentes putativas.
- 6.- Legítima defensa putativa.
- 7.- Legítima defensa putativa recíproca.
- 8.- Legítima defensa real contra la putativa.
- 9.- Delito putativo y legítima defensa putativa.
- 10.- Estado de necesidad.

- 11.- Deber y derechos legales putativos.
- 12.- La no exigibilidad de otra conducta.
- 13.- Temor fundado.
- 14.- Ecubrimiento de parientes y allegados. 78

F). EXCUSAS ABSOLUTORIAS (AUSENCIA DE PUNIBILIDAD): Son aquellas causas que dejando subsistentes el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena.

Una vez que hemos estudiado los elementos del delito según Castellanos Tena y siguiendo a este mismo autor procederemos a establecer la clasificación del delito en los siguientes términos:

A). POR SU GRAVEDAD: Se clasifican en crímenes, delitos y faltas, esta clasificación tripartita carece de relevancia en nuestro derecho debido a que el Código Penal sólo se refiere a los delitos en general.

B). POR LA CONDUCTA: Se clasifican en de acción y de omisión, esta última se subdivide a su vez en de omisión simple y de comisión por omisión, hablamos de acción cuando el hecho delictivo se deriva de un comportamiento positivo en el cual se viola un ordenamiento jurídico establecido. Habrá omisión simple en el caso de que no se realice una actividad

y debido a ello se presenta una violación a un precepto jurídico obteniéndose un resultado formal. Estaremos en presencia de una comisión por omisión, cuando derivados de la inactividad del sujeto se produce una violación jurídica obteniéndose un resultado material.

C). **POR EL RESULTADO:** Estos se clasifican en formales y materiales, los primeros son aquellos en los cuales la acción o la omisión, realizada por el sujeto agota el tipo penal, sin que haya necesidad que se produzca un resultado externo o material (falso testimonio, portación de arma prohibida) los materiales son aquellos los cuales para que surjan a la vida del derecho se requiere que se presente una alteración en el mundo externo (homicidio, robo, etc.).

D). **POR EL DAÑO:** Estos a su vez se clasifican en de lesión y de peligro, los primeros producen en forma directa y efectiva un menoscabo y daño en el bien jurídicamente tutelado (homicidio, fraude, etc.). Los segundos no producen un daño directo pero ponen en peligro el bien jurídico tutelado (abandono de personas).

E). **POR SU DURACION:** Se consideran instantáneos, permanentes o continuos y continuados. Los primeros son aquellos los cuales se agotan al momento de su realización. Los segundos son aquellos que al momento de su realización afecta el bien jurídicamente tutelado pero sus efectos nocivos con-

tingan en el tiempo. Los continuados son aquellos en los --
cuales se dan varias acciones y una sola lesión jurídica --
(art. 7 C.P.).

F). POR SU RESPONSABILIDAD: Se clasifican en dolosos, -
culposos o imprudenciales y preterintencionales. Los prime-
ros son aquellos en los cuales el sujeto actúa conociendo --
y aceptando que está realizando un hecho típico y acepta o -
quiere el resultado prohibido por la ley. Los segundos el - -
sujeto obra sin el cuidado que debiera tener y obtiene un --
resultado típico no deseado. Actúa preterintencionalmente -
el que con su actuar obtiene un resultado típico mayor al - -
deseado, debido a su imprudencia (art. 9 C.P.).

Castellanos Tena, no manifiesta nada respecto a la ten-
tativa, pero como el Código Penal en su artículo 12 se refie-
re a ella, la mencionamos y señalamos que la misma es la in-
tención de realizar un delito ejecutando la conducta que de-
bería producirlo u omitiendo la que debería evitarlo, y el -
delito no se realiza por causas ajenas a la voluntad del - -
agente.

G). POR SU COMPOSICION: Se clasifican en simples y com-
plejos, los mencionados en primer término producen una sola
lesión jurídica (homicidio), los segundos la acción efectua- -
da por el sujeto presenta dos infracciones y las cuales al -
conjuntarse producen una figura delictiva de mayor gravedad
a las que la integran.

H). **POR EL NUMERO DE ACTOS QUE LO INTEGRAN:** Se clasifican en unisubsistentes y plurisubsistentes. Los primeros se integran por un sólo acto y los segundos se integran por varios actos.

I). **POR LA PLURALIDAD DE SUJETOS:** En este caso estaremos hablando de los delitos unisubjetivos y plurisubjetivos. Serán unisubjetivos aquellos en los cuales el tipo sólo estblezca para la realización del delito un solo sujeto. Los plurisubjetivos serán aquellos los cuales para su realización el tipo exija la intervención de dos o más sujetos.

J). **POR SU PERSECUCION:** En este rubro tendremos que son de dos tipos de oficio y de querrela. Los primeros son los cuales la autoridad se encuentra obligada a perseguir y castigar a los sujetos responsables de un ilícito, independientemente de la voluntad de los ofendidos, por lo cual no existe el perdón de los mismos. Los de querrela son aquellos en los cuales la autoridad no se encuentra obligada a perseguir y castigar a los culpables de un delito, en tanto no exista denuncia por parte del o lo ofendidos, en consecuencia en -- estos si procede el perdón.

K). **POR LA MATERIA:** Tenemos los delitos de orden común, federal, oficiales, militares y políticos.

L). **CLASIFICACION LEGAL:** Es aquella que se encuentra establecida en el Código Penal en 23 títulos.

Hasta este momento se ha estudiado los elementos del delito y su clasificación de acuerdo al maestro Castellanos Teña. A fin de tener otro punto de vista distinto y que permita ampliar un poco más nuestro criterio jurídico en torno al delito, analizaremos lo que al respecto nos señala el ilustre estudioso del derecho, Don Celestino Porte Petit Candau-dap.

Porte Petit, establece que los elementos del delito son: En su parte positiva una conducta, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, condiciones objetivas de punibilidad. Por lo que respecta a su aspecto negativo tenemos, - ausencia de conducta, atipicidad, causas de justificación, - inimputabilidad, inculpabilidad, ausencias de condiciones objetivas de punibilidad y excusas absolutorias. 79

A) **CONDUCTA:** Porte Petit, está de acuerdo con la definición que de este elemento establece el artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal y el cual a la letradice: "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales." Derivado de esto establece que existen delitos de acción en los cuales el sujeto, su conducta es un mero hacer que traerá como consecuencia un resultado jurídico o jurídico material. De omisión, en los cuales el no hacer del sujeto produce resultados jurídicos o jurídicos materiales. De doble conducta dentro de los cuales tendremos los mixtos, en los 79). Ob. Cit. p. 250 - 254.

en los cuales se establece un acción, y a la vez una omisión de doble acción, en los cuales debe existir un hacer doble - (usurpación de funciones), de acción y de doble omisión, el tipo requiere un hacer y una doble omisión. Continuando con la clasificación que este autor establece en orden de la conducta, también se hace el señalamiento de los denominados doblemente omisivos, en estos el sujeto omite realizar la acción y debido a esa omisión, no se produce el resultado que debió haberse dado. Unisubsistentes, aquellos que se consuman con un sólo acto, plurisubsistentes su consumación requiere de varios actos, complejos, éste se integra con dos o más hechos que cada uno en sí constituyen un delito. Delito habitual, son aquellos en los cuales se presenta una petición de acción de la misma especie, aclarando que cada una de estas acciones no constituyen delito, el carácter delictivo lo constituye la suma de todas esas acciones.

B). TIPICIDAD: Derivado de su carácter de elemento general del delito, este autor al igual que muchos otros establece la siguiente fórmula jurídica "nullum crimen sine typo" - (no hay delito si no hay tipo). En virtud de lo cual define a ésta como "la adecuación o conformidad a lo prescrito por el tipo". En relación al número de sujetos que integran el tipo, este autor señala que existen monosubjetivos y plurisubjetivos, los primeros tienen la particularidad de que el tipo se puede realizar por un sólo sujeto, los segundos requieren de dos o más personas para ello. En cuanto al tipo

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

en sí se divide en básicos, especiales y complementados. El básico es aquel que tiene vida propia y no requiere de otro para subsistir, tiene una completa independencia. Especiales son los que se integran con el fundamental y agragándoseles otro requisito. Estos dependiendo del requisito que se les agrega pueden ser privilegiados y calificados, en los primeros el requisito que se les agrega trae como consecuencia una disminución o atenuación en la pena, a contrario sensu los calificados implican en aumento o agravación en la penalidad. Complementados en estos se requiere del fundamental y de una circunstancia que no traiga como consecuencia la creación de un delito autónomo, este al igual que el anterior se subdivide en privilegiados y calificados, el primero atenua la penalidad, el segundo origina un aumento en la penalidad.

C). **ANTI JURICIDAD:** Esta es la violación de su norma penal a través de una conducta o un hecho.

D). **IMPUTABILIDAD:** Esta se presenta cuando no concurre la capacidad contenida en el artículo 15 fracción VII del C.P., es decir el sujeto actúa teniendo conciencia de lo que realiza.

E). **CULPABILIDAD:** Esta de acuerdo con lo señalado en los artículos 8 y 9 del C.P., por lo cual se entiende como la realización de un hecho típico, el cual se incumple con

el deber de cuidado que el sujeto debe tener y que pudo haberse evitado si se hubiese tomado las medidas de precaución necesarias.

F). CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD: Cuando las requiera la ley.

G). PUNIBILIDAD: Es la penalidad establecida por la legislación penal para cada uno de los tipos penales.

ELEMENTOS NEGATIVOS DE DELITO

A). AUSENCIA DE CONDUCTA: No existe una conducta cuando éste se de en circunstancias tales que establezcan una ausencia de voluntad en su obrar, tenemos la vis absoluta, la vis mayor, movimientos reflejos, movimientos fisiológicos, sueños, sonambulismo e hipnotismo.

B). ATIPICIDAD: Cuando la conducta realizada no implique adecuación alguna al tipo penal establecido en la ley.

C). EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD: Habrá una excluyente de responsabilidad cuando la conducta del sujeto se realice bajo alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.- Legítima defensa (art. 15-IV C.P.)
- 2.- Estado de necesidad (art. 15-V- C.P.)
- 3.- Cumplimiento de un deber (art. 15-VI C.P.)

4.- Ejercicio de un derecho (art. 15-VI- C.P.)

5.- Consentimiento del titular del bien jurídico afectado.. (art. 15 III C.P.).

D). INIMPUTABILIDAD: Cuando se presente alguna causa de las contenidas en el artículo 15 fracción VII del C.P.

E). INCULPABILIDAD: El sujeto realiza una conducta que es delictiva pero la realiza bajo ciertas circunstancias que implican que el sujeto no sea responsable, de ahí que señalemos como causas de inculpabilidad las siguientes.

1.- Estado de necesidad (art. 15-V C.P.).

2.- Encubrimiento entre parientes (art. 151 C.P.)

3.- Aborto (art. 333 C.P.)

4.- Evasión de presos (art. 154 C.P.)

F). AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD: Cuando no se dan las mismas, en aquellos casos en que la ley exija una de ellas.

G). EXCUSAS ABSOLUTORIAS: Se presenta una conducta delictiva, pero dado a la existencia de una excusa absolutoria no se da la aplicación de la penalidad establecida para el tipo en cuestión.

Una vez que he dejado establecido que es el delito y -- los elementos que lo integran, es el momento de realizar el estudio jurídico-substancial del delito de fraude fiscal.

4.- DELITO DE DEFAUDACION FISCAL Y SUS ELEMENTOS.

El delito de fraude fiscal se encuentra tipificado en - el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, mismo -- que a la letra señala: "Comete el delito de defraudación fig cal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, - omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco fede-- ral".

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$ 100,000.; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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

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

En cuanto a los elementos del delito en el fraude fiscal, éstos son los siguientes:

A). ACTIVIDAD O CONDUCTA: En el delito en estudio la actividad o conducta del sujeto que realiza el fraude fiscal consiste en hacer uso de engaños o aprovecharse de errores, con la finalidad de omitir ya sea en forma total o parcial el pago de alguna contribución u el obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal. Como se puede observar existe un comportamiento humano, el cual es positivo al emplear engaños o errores y negativo al omitir el pago ya sea total o parcial de alguna contribución, todo ello con el único fin de obtener un beneficio al cual no tiene derecho y en perjuicio del fisco federal.

AUSENCIA DE CONDUCTA: Hablar de ausencia de conducta en el fraude fiscal es imposible, ello debido a que ésta solo se da cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad involuntaria, la conducta del sujeto que realiza el fraude fiscal, es eminentemente voluntaria y con un fin específico, el obtener un beneficio en perjuicio del Fisco.

B). TÍPICIDAD: Para que un individuo pueda incurrir en el delito de fraude fiscal, es necesario según lo establece el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que la conducta de éste se encamine a emplear engaños o se aproveche de errores, para omitir en forma parcial o total el pago de alguna contribución o el obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

ATÍPICIDAD: La atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, como causas de atipicidad tenemos las siguientes:

- 1.- Ausencia de calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo.
- 2.- Falta del objeto material o el objetivo jurídico.
- 3.- Falta de referencias temporales o especiales requeridos.
- 4.- Al no realizarse el heco por los medios de comisión especificados.
- 5.- falta de elemento subjetivo del injusto legalmente exigido.
- 6.- Por no darse la antijuricidad.

Derivado de las causas de Atipicidad que he dejado establecidas, concluimos que en el fraude fiscal no existe la atipicidad, ya que como se ha señalado, la atipicidad es la

ausencia de adecuación de la conducta del sujeto al supuesto legal establecido en la ley, es por ello que si la conducta del sujeto no se encuadra a lo establecido en el artículo -- 108 del Código Fiscal de la Federación, estaríamos hablando de cualquier otro delito, más no del fraude fiscal, por ejemplo, si pensáramos en cuanto a la calidad de los sujetos, -- pensemos que el sujeto activo es un funcionario de la misma Secretaría de Hacienda, que valiéndose de errores o engaños conceda algunas concesiones o licencias que le permitieran -- obtener un beneficio indebido y en perjuicio del Fisco Federal, en este caso estaremos hablando del delito de peculado y no de fraude fiscal, otro ejemplo sería aquel ladrón que -- se introduce en una oficina recaudadora de impuestos y con -- lujo de violencia sustrae de las cajas registradoras diver-- sas cantidades de dinero, aquí el sujeto activo causa un per-- juicio al fisco federal y obtienen un beneficio indebido, pe-- ro en ningún momento está cometiendo el delito de defrauda-- ción fiscal, sino de robo.

C). ANTIJURICIDAD: El objetivo de tipificar como delito la conducta del sujeto que usa engaños o se aprovecha de -- errores con el fin de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución es el evitar que el Estado vía el fisco federal sufra un menoscabo y perjuicio de su patrimonio es -- por ello que toda conducta cuyo objeto sea la violación del bien jurídicamente protegido en el artículo 108 del Código -- Fiscal de la Federación es antijurídica.

CAUSAS DE JUSTIFICACION: Una conducta que en primera --
instancia pareciera antijurídica, podría no serlo ya que --
existen circunstancias especiales que justifiquen la conducta
del sujeto y éstas son las siguientes:

- 1.- Legítima defensa.
- 2.- estado de necesidad.
- 3.- Cumplimiento de un deber.
- 4.- Ejercicio de un derecho.
- 5.- Actúe el sujeto activo con el consentimiento del --
titular del bien jurídico afectado.

Por lo que respecta al delito en estudio no considera--
mos que la legítima defensa sea una causa de justificación,
ya que éste solamente es aplicable al caso de una agresión -
real, actual o inminente y sin derecho en defensa de bienes
jurídicos propios o ajenos y en el caso en concreto al Esta-
do al imponer al contribuyente la obligación del pago de im-
puestos, en ningún momento esto representa una agresión real,
actual o inminente que ponga en peligro sus bienes, es por -
ello que no se justifica la conducta delictiva del sujeto en
el fraude fiscal.

El estado de necesidad es una de las causas que podemos
considerar como circunstancias de justificación en el delito
de defraudación fiscal, en este caso el sujeto obra por la -
necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, -

de un peligro real, actual o inminente, no ocasionando intencionalmente ni por grave imprudencia de éste y el cual no -- tiene el deber jurídico de afrontar, siempre claro que no -- existan otros medios practicables y menos perjudiciales a -- su alcance, por ejemplo un padre de familia cuyo hijo sufre un grave accidente y requiere ser intervenido quirúrgicamente para salvarle la vida y no cuenta con otros medios para -- cubrir el costo de la operación, sino sólo con la cantidad -- de dinero que tendría que pagar al fisco y decide emplearlo para salvar la vida de su hijo y decide emplear engaños a -- efecto de omitir el pago de alguna o algunas contribuciones.

Por lo que respecta al cumplimiento de un deber ésta no es una causa de justificación en el fraude fiscal, ya que na die puede ampararse en el hecho de que en ejercicio de un de recho u obrando en cumplimiento de un deber, emplee engaños o se aproveche de errores para omitir el pago total o parcial de alguna contribución en perjuicio del fisco federal.

La obediencia jerárquica puede considerarse en otros de litos como causa de justificación, pero por lo que respecta al fraude fiscal esto es inaplicable, ya que ésta consiste en obedecer a un superior jerárquico y de el caso de concreto el sujeto actúa por sí mismo y no por indicación de una superior.

En cuanto a que el sujeto activo actúa con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, no es aplica-

ble al caso en concreto, ya que en el fraude fiscal el sujeto emplea el engaño o el error, con el objeto de omitir el pago total o parcial de alguna o algunas contribuciones, en perjuicio del fisco, por lo que en caso de existir consentimiento, no estaríamos hablando de delito alguno, ya que no existiría error o engaño alguno, amen de que la ley establece para la procedencia de esta causa de justificación que el titular del bien jurídico afectado, tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo, y es el caso que la S.H.C.P., no puede disponer libremente del fisco federal, y que no le pertenece, si no sólo lo administra.

D). IMPUTABILIDAD: En el fraude fiscal el sujeto al usar engaños o aprovecharse de errores, para la omisión total o parcial de alguna contribución y obtener con ello un beneficio en perjuicio del fisco, está plenamente consciente de que está realizando un delito y de los alcances de su conducta en el campo del derecho.

INIMPUTABILIDAD: Habrá inimputabilidad de un sujeto cuando éste al realizar la conducta delictiva carezca de una aptitud psicológica para cometer el delito, es decir carece de la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal, como causas de inimputabilidad tenemos:

- 1.- Trastornos mentales.
- 2.- Miedo grave.

En cuanto al trastorno mental será causa de inimputabilidad no es aplicable al fraude fiscal ya que como lo señala el tipo penal, se refiere a personas que emplean engaños o errores, y en el caso de los retardados mentales, éstos no cuentan con el desarrollo intelectual mínimo para ello, -- amén de que debido a las circunstancias del caso normalmente este tipo de personas en el caso de contar con patrimonio -- propio, el mismo es administrado por terceras personas.

En el mismo grave el sujeto realiza una conducta ilícita con la finalidad de salvaguardar bienes jurídicos propios o ajenos de un mal inminente, por lo que en el caso en particular considero que no es causa de inimputabilidad en el -- fraude fiscal.

E). CULPABILIDAD: El fraude fiscal es netamente doloso ya que el sujeto tiene la voluntad consciente de eludir el -- pago total o parcial de alguna contribución y obtener con -- ello un beneficio al cual no tiene derecho y en perjuicio -- del fisco federal.

INCULPABILIDAD: Los elementos esenciales para que opere ésta son la ausencia del conocimiento y de la voluntad del -- sujeto que realiza la conducta. Es por ello que considero -- que dada la naturaleza eminentemente dolosa del fraude fiscal y las características que reviste al tipo descrito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, sólo podría darse el Estado de necesidad y ninguna otra.

F). PUNIBILIDAD: El delito de defraudación fiscal se -- sanciona con prisión de tres meses a seis años si el monto - de lo defraudado incluyendo actualización y recargos no exce de de \$ 100,000.00; cuando exceda la pena será de tres a nue ve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cantidad de lo que se defraudó, la pena será de tres a seis años de prisión.

EXCUSAS ABSOLUTORIAS: Circunstancias éstas que permiten que subsista el carácter delictivo del hecho o de la conduc ta pero que impiden la aplicación de una pena y éstas son: (arts. 55, 151, 280-II, 375, 333, 400-B C.P.).

- 1.- Graves consecuencias sufridas.
- 2.- Maternidad consciente.
- 3.- Excusas por inexigibilidad (encubrimiento de parien tes y allegados).
- 4.- Mínima temibilidad.

Por lo que respecta al primero de ellos, se dejará de - aplicar una pena cuando el sujeto hubiese sufrido consecuen cias graves en su persona, que hicieran notoriamente inneces arios o irracionales la imposición de una pena privativa de - la libertad, dadas las características y circunstancias del - delito de fraude fiscal, en el cual se obtiene un beneficio económico, sería ilógico e irracional que se pretendiera no imponérsele pena alguna al infractor.

En cuanto a la maternidad consciente el propio nombre - lo indica, se refiere a los casos en los cuales se presenta un aborto y en el delito que nos incumbe no sería materia de la litis.

El encubrimiento de parientes y allegados no es aplicable al caso, dado que el tipo penal no señala el encubrimiento como elemento esencial del tipo, por lo que el sujeto no puede ser beneficiado con ésta.

Por último en relación a la mínima temibilidad ésta se refiere única y exclusivamente al delito de robo, en aquellos casos en que lo robado no exceda de diez veces el salario, sea restituído por el infractor espontáneamente y pague los daños y perjuicios, antes que la autoridad tome conocimiento del delito y éste no se hubiese cometido con violencia, en virtud de lo cual ésta no es aplicable al caso del fraude fiscal.

Conforme a todo lo manifestado, observamos que en el fraude fiscal se requiere de un comportamiento humano voluntario, encaminado a la realización de un fin determinado, a su vez esa conducta es típica debido a que la misma se encuentra encuadrada en un ordenamiento legal como lo es Código Fiscal de la Federación, es antijurídica porque el sujeto con su conducta contraria viola una norma establecida originando un perjuicio en el bien jurídico protegido por la ley,

es imputable dado que el sujeto actúa con conocimiento pleno del alcance que su conducta producirá en el ámbito económico y judicial, hablaremos de culpabilidad en el sentido de que el sujeto actúa con dolo y acepta el resultado prohibido y por último se trata de una conducta punible, ello en virtud de que se impone una pena al sujeto que realiza dicha actividad ilícita.

Como podemos observar el fraude fiscal, es una conducta típica, antijurídica, imputable, culpable y punible, sin embargo si aceptamos esta situación deberemos aceptar que el fraude fiscal es un delito y como se maneja y entiende actualmente, de ahí que esto refuerce aún más nuestro concepto en relación a que debe incluirse y regularse por la legislación penal. Esta es la encargada de sancionar los delitos, según lo establece el artículo 7 del Código Penal, por lo que a contrario en su todo aquello que no se encuentre regulado por la legislación penal no se considerará delito, es así por lo que en este momento en particular y al estar regulado el fraude fiscal por el Código Fiscal de la Federación, no se puede considerar como delito, esta situación es uno de los puntos que me permiten manifestar la tesis de que las conductas delictivas en materia fiscal deben ser regulados por la legislación penal.

A continuación haremos un estudio de la clasificación del delito que hemos venido analizando en los siguientes términos:

A). POR SU CONDUCTA: Es un delito de acción y de omisión, ello por que se requiere de un hacer del ser humano, al emplear engaños o errores y de un no haber al omitir el pago total o parcial de alguna contribución.

Asimismo y dado las circunstancias de la omisión, lo englobamos a este delito como de comisión por omisión, ya que el sujeto obtiene un beneficio al cual no tiene derecho, con perjuicio del fisco federal.

B). POR SU RESULTADO: Es un delito material, dado que el sujeto con su conducta activa u omisiva originan un perjuicio en el patrimonio del Estado vía el fisco federal.

C). POR EL DAÑO: Estamos en presencia de un delito de lesión, dado que el sujeto al omitir en forma total o parcial el pago de una contribución, así como el obtener un beneficio en perjuicio del fisco, se origina un menoscabo y daño en forma directa en el bien jurídicamente tutelado, en este caso en el patrimonio del Estado.

D). POR SU DURACION: Estaremos en presencia de un delito continuado, en virtud de que con varias acciones delictivas se obtienen una sola lesión jurídica. Lo anterior en --

virtud de que el tipo establece que, ... "Uso de engaños o -- aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pa go de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido -- con perjuicio del fisco federal".

E). POR SU CULPABILIDAD: Es eminentemente doloso, dado que el sujeto activo del delito actúa en forma por demás - - consciente de que está realizando un hecho delictivo y acep ta el resultado prohibido por la ley. Lo anterior en virtud de que el tipo establecido que la acción u omisión se debe - dar a través de engaños o aprovechamiento de errores, mismos de los cuales el sujeto sabe y tiene conocimiento de ellos, pero no lo manifiesta con el único fin de obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal.

F). POR SU COMPOSICION: Los clasificamos en simple, dado con la realización de la conducta del sujeto activo del - delito sólo se produce una lesión jurídica, como es el menos cabo en el patrimonio del Estado.

G). POR EL NUMERO DE ACTOS QUE LO INTEGRAN: Estando en presencia de un delito unisubsistente y plurisubsistente. Lo anterior en virtud de que el tipo no establece en forma es-- tricta el número de actos que se requieren para la realiza-- ción del delito, así tenemos que se habla de engaños u errores y la omisión de pago de alguna contribución, más no se - señala en forma exacta qué engaño o qué error o de cual contribución se trata.

H). **POR EL NUMERO DE SUJETOS:** El fraude fiscal es un -- delito unisubjetivo, según se desprende de lo establecido -- en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y el -- cual señala,..."Quien con uso de engaños..."

I). **POR SU PERSECUCION:** Conforme lo establecido en el -- artículo 92 fracción I, en relación con el numeral 43 frac-- ción VII, del mismo ordenamiento éste es eminentemente de -- querrela, motivo por el cual la Secretaría de Hacienda y Cré-- dito Público tiene la facultad de otorgarle el perdón al in-- duciado, en los casos en que se cumpla con los requisitos es-- tablecidos en el artículo 92 fracción III, tercer párrafo.

J). **POR SU MATERIA:** Son de orden federal, dado que los mismos se encuentran regulados por un ordenamiento federal y dado la naturaleza del bien jurídicamente protegido, que es el patrimonio del Estado.

C A P I T U L O I V

LOS DELITOS FISCALES EN LA LEGISLACION VIGENTE

1.- CONTRABANDO.

Dentro de los delitos de carácter fiscal, el contrabando ocupa un lugar de excepción por su especialidad y la costumbre de muchos países de legislar independientemente sobre el mismo. En nuestro país se le sujeta al régimen integral de penalidades tributarias y es por ello que se le incluye en el Código Fiscal.

La palabra contrabando, en su aceptación más general, es toda contradicción a las leyes, o como, dice gráficamente el Diccionario de la Academia: "comercio de géneros prohibidos por las leyes (bando) de cada Estado".

"Es, como dice Escriche, un delito simplemente legal, - puesto que es efecto de las leyes prohibitivas a la absoluta libertad de comercio, que si él no existiría, "pues se le -- concibe como "el comercio o tráfico que se hace de géneros - estancadas o cuyo comercio está prohibido". 80

En lo particular, opinamos, que todo acto u omisión tendiente a sustraer mercancías o efectos de la intervención --

80). Citado por Jiménez Asenjo, Ob. Cit. p. 163.

aduanera, se puede considerar contrabando. Lo anterior implica que su comisión siempre será realizada clandestinamente, con ocultación y, que quien actúa, lo hace con dolo.

La ley considera como contrabando ciertos hechos actos u omisiones y los hace posibles de determinadas sanciones, - creando la figura respectiva del delito.

La realización del tráfico ilegal, representa un consumible daño a la sociedad y al Estado, al mismo tiempo que -- constituye un factor de relajamiento de las costumbres y de corrupción administrativa; por lo que la comunidad y el Estado prevén y reprimen sus formas y medios, en vista de la necesidad de proteger las actividades creadoras de riqueza y - de asegurar el ingreso de los impuestos aduaneros.

Su carácter es universal y su relevancia se refleja - - principalmente en el campo económico-social, pero su configuración difiere según los países. En unos se vincula con la - prohibición de importar o exportar determinadas mercaderías: es el caso de España y Alemania; en otros, como en Francia - y Argentina, no tiene una configuración precisa, comprendiendo supuestos de índole variada, de carácter fiscal y extra--fiscal, enumerados casuísticamente; otras veces se le da prevalencia al aspecto tributario, poniendo el acento en el perjuicio que experimenta el fisco, como ocurre en Italia y en nuestro país.

El concepto de contrabando en México no se inspira en una mera violación de las normas aduaneras, sino, más bien, en el daño o merma que pueda sufrir el fisco, y así la ha -- considerado la "Sala Administrativa de la Suprema Corte de -- Justicia en el amparo directo 1208/57 (31) diciendo: El deli -- to de contrabando se sanciona plenamente, por la tendencia -- proteccionista estatal de realizar sus fines por medio del -- tributo que constituye su principal fuente económica de in -- gresos, y si el agente se resuelve a pasar mercancías de pro -- cedencia extranjera por la frontera sin pagar aquél, es indubitable que lo hizo con la mira de eludir el impuesto sencillo, y esencialmente, el ad-valórem por su mayor cuantía, de suerte que por este designio atentatorio de aquellos fines -- gubernamentales, obliga en estricta política criminal a castigársele por la evasión de ambos impuestos a la importación".

El delito de contrabando se encuentra tipificado en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, el cual a -- la letra dice: ... "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 sean -- necesarios estos requisitos.

31). Jurisprudencia y Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Asuntos de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, recopiladas por el Sr. Magistrado Lic. Guillermo López Velarde, ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1960. p. 444

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Como podemos observar de la lectura del artículo anterior el contrabando es una acción que se configura al introducir o extraer del país mercancías, visto así podríamos considerar que todo aquel que introduce o extrae mercancías de nuestro país está incurriendo en el delito de contrabando, más sin embargo la legislación fiscal establece en que casos en particular se está cometiendo dicho ilícito, y en concreto son las siguientes:

- I.- Omitir el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II.- Introducir o extraer mercancías sin el permiso respectivo de autoridad competente, cuando éste sea requisito indispensable.
- III.- Se importen o exporten mercancías prohibidas.
- IV.- La introducción de mercancías extranjeras al resto del país, en cualquiera de los tres casos señalados con antelación y estas mercancías procedan de las zonas libres.

V.- La extracción de mercancías de los recintos fiscalizados sin que hayan sido entregadas por la autoridad respectiva o por persona autorizada para ello.

Como podemos apreciar de la numeración, que hemos dejado apuntada con antelación, todo individuo cuya conducta se adecúe al tipo señalado en el artículo 102 del C.F.F., está incurriendo en el delito de contrabando.

Así como hemos puesto de manifiesto los casos en los cuales se presenta el contrabando, también es menester señalar los casos en los cuales se presume el contrabando.

La presunción de la comisión del contrabando la encontramos establecida en el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice: ... "Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.
- II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en la línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

- III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, transporte, aún -- cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado -- puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Una vez establecido el delito de contrabando y los casos en los cuales se da la presunción del mismo es momento de establecer la penalidad que para tal delito impone la legislación fiscal, así tenemos que el delito de contrabando se sanciona con pena de prisión:

I.- De tres meses a seis años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 150,000.00

II.- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 150,000.00

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

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

IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible de terminar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando

o cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuente con él.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias -- omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Las penalidades que se han señalado en líneas anteriores se encuentran establecidas en el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la procedibilidad penal, respecto del delito de contrabando es indispensable que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice la declaratoria de perjuicio sufrido o que pudo haber sufrido el fisco por la omisión del pago en forma total o parcial de los impuestos establecidos, y en los casos en los cuales el contrabando se trate -- de mercancías por las cuales no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o se trate de mercancías prohibidas, Hacienda deberá hacer la declaratoria de -- contrabando. Esta declaratoria deberá hacerla Hacienda antes de denunciar los hechos ante el Ministerio Público Federal. Lo anterior con fundamento a lo establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

A). EQUIPARACION AL CONTRABANDO.

El mismo Código Fiscal que hemos venido mencionando se-

ñala en su artículo 105 los casos de equiparación al Contrabando, a continuación haremos una transcripción del citado ordenamiento.

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

I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previsto de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancías extranjeras distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, propor-

cione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

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

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

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

IX.- Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

X.- (Derogada).

XI.- Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país corresponda.

La persona que no declare en la aduana o la entrada del país que lleva consigo cantidades en efectivo o cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión - de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad - del fisco federal.

2.- DEFRAUDACION FISCAL.

En nuestro país la doctrina utiliza el término "evasión" como sinónimo de defraudación. El doctor Flores Zavala (32) dice: "La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc...". más adelante se refiere a la "evasión ilegal o fraude al fisco".

Según el diccionario (32), defraudar el "usurpar a uno lo que le toca en derecho; privarle, con engaño, de algo que le corresponde"; y, evadir significa: "eludir una dificultad".

-
- 32). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1966. p. 264 - 265.
33). Alonso, Martín, Diccionario del Español Moderno, ed. Aguilar, Madrid, 1956.

Aplicados dichos conceptos, encontramos que en nuestro derecho fiscal positivo es acertada la definición que se hace de la defraudación fiscal, que, de acuerdo con el artículo 108 del Código Fiscal, dice:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 100,000.00; cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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

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

A). EQUIPARACION A LA DEFRAUDACION FISCAL.

Al igual que en el contrabando en la defraudación fiscal también existe equiparación y al respecto el mismo Código establece en su artículo 109, que será sancionado con las mismas penas a quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para -- efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme -- a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio -- fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados por el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

IV.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos - con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de -- seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las le yes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o - - cualquier otra gestión notificada por la misma. tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

3.- OPINION DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION RESPECTO A LA DEFRAUDACION FISCAL.

Nuestro Máximo Tribunal ha emitido su opinión respecto a la defraudación fiscal, considerando que ésta es de suma - importancia pra el trabajo que nos ocupa, a continuación haremos mención de ella.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION
3er. CD-ROM JULIO DE 1993

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Epoca; 8a.

Tomo: XI - Marzo.

Tesis: II. 2o. 56 A

Página: 256

Clave: TCO22056 ADM.

RUBRO: DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENERICO Y TIPOS
ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA.

TEXTO: Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o par-

cialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre las normas que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M.E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho -

Penal, Tomo II página 550), entonces de la comparación de -- los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el -- 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidia- ría de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien ju- rídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo deno- ta la igualdad de las penas. En cambio lo que existe en una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando esta consista en una declaración -- fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I - del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 18 de no- -- viembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponentes: Enrique PÉ- rez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 7a.

Volumen: 57

Página: 13.

RUBRO: ALCOHOL Y AGUARDIENTES, LEY DEL IMPUESTO DE LAS INDUSTRIAS DE DEFRAUDACION NO CONFIGURADA.

TEXTO: De acuerdo con el artículo 66, fracción V, de la ley del impuesto de las industrias de alcohol y aguardiente, se consideraran como de producción clandestina "siempre que -- durante el tránsito o almacenamiento fuera del lugar de producción se encuentren sin que el porteador o tenedor exhiba en el momento preciso de la fiscalización la documentación oficial exigida por esta ley y su reglamento, para amparar dichos productos, en este caso, si no se identifica al productor, los productos se tenderán elaborados pro productos desconocidos:..", así, si se ha identificado al producto, -- se está fuera del supuesto de clandestinidad de la producción; y en lo que toca a la evasión del pago de los impuestos por la tenencia, la transportación y del impuesto complementario, que de acuerdo con la fracción III del artículo -- lo. de la Ley invocada, se "causará en las ventas de primera mano o en las operaciones asimiladas a esas ventas", debe de cirse que tal evasión se sanciona en los casos en que cuando menos la tenencia del producto tiene una causa legítima, pe ro no en los casos en que se está dentro del agotamiento de una secuela delictiva, pues no puede legalmente recalificarse una conducta, el ladrón que se apodera de un objeto en -- país extranjero y la vende en territorio nacional al que la introdujo subrepticamente, podrá ser sancionado por la comi

si3n del delito de robo, pero la introducci3n y venta del objeto material del delito no podr3 ser considerada t3cnicamente como constitutiva adem3s de los delitos de contrabando y defraudaci3n fiscal es pretexto de falta de pago de los impuestos de introducci3n y venta, y no lo podr3 ser porque la introducci3n y venta forman parte del agotamiento de robo, - no es que se coloque al ladr3n en situaci3n mejor que al que no lo es, en lo relativo a situaciones y obligaciones fiscales, sino que debe entenderse que el agotamiento de un delito forma parte de la secuela delictiva del mismo y por tanto no hay posibilidad de recalificar la conducta.

PROCEDENTES:

Amparo Directo 859/72 Arturo Estrada Arvizu. 10 de Septiembre de 1973 Mayoría de 3 votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. Sostiene la Misma Tesis: Amparo Director 148/72 Ernesto Pansich Eward, 10 de Septiembre de 1973 Mayoría de 3 votos, Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.

Amparo Directo 6169/71 Guillermo Delgadillo Zuleta y Rub3n - Huerta Velasco. 10 de Septiembre de 1973 Mayoría de 3 votos, Disidentes: Mario G. Rebolledo F. y Manuel Rivera Silva.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federaci3n.

Epoca: 7a.

Volumen: 57

P3gina: 17

RUBRO: DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA.

TEXTO: La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o en engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

PRECEDENTES:

Amparo directo 856/72. Arturo Estrada Arvizu. 10 de Septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos, Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva. Sostienen la misma tesis:

Amparo directo. 148/72. Ernesto Pansich Eward. 10 de Septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.

Amparo directo 6168/71. Guillermo Delgadillo Zuleta y Rubén Huerta Velazco 10 de Septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos Disidente: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 7a.

Volumen: 23

Página: 23.

RUBRO: CONTRABANDO E INTRODUCCION DE VEHICULOS AMPARADOS CON PERMISO PROVISIONAL DE IMPORTACION.

TEXTO: La introducción al país de un vehículo cuya importación está sujeta al pago de impuestos, no constituye el

delito de contrabando, si es que en el momento en que materialmente cruza la frontera el vehículo, esta amparado por un permiso provisional de importación, el hecho de que quien lo introduzca posteriormente lo venda con la falsa promesa de regularizar la situación fiscal del vehículo, podrá constituir el delito de fraude, el no pago de impuestos por la introducción o alguna otra figura de defraudación, pero no el delito de contrabando a que se refiere las acciones I y II del Código Fiscal de la Federación, pues en el momento en que se introdujo al país el vehículo, su importancia era legítima.

PRECEDENTES:

Séptima época, segunda parte:

Vol. 23 pág. 23, a.d. 3212/70 Miguel Vázquez Cervantes. 5 vo tos.

Tesis relacionada con jurisprudencia 77/85.

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 6a.

Volumen: CXXVII

Página: 12

RUBRO: DEFRAUDACION FISCAL, FACULTADES DE LA PROCURADURIA -- FISCAL DE LA FEDERACION EN MATERIA DE PERJUICIO O POSIBILIDAD DEL MISMO EN EL DELITO DE:

TEXTO: A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es tá reservada la facultad de declarar que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, para hacer procedente la acción penal tratándose de defraudación fiscal, de acuerdo con el artículo 274 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en 1939; y en atención a la fracción XI del artículo 4o. de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal declaración de perjuicio o de posibilidad de perjuicio corresponde a la procuraduría fiscal mencionada.

PRECEDENTES:

Amparo directo 1917/65. Antonio y Alberto Vega Díaz, 11 de enero de 1968. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Ezequiel Bruguete Ferrara.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 6a.

Volumen: CXXVI

Página: 11.

RUBRO: CONTRABANDO E INTRODUCCION DE VEHICULOS AMPARADOS CON PERMISO PROVISIONAL DE IMPORTACION.

TEXTO: La introducción al país de un vehículo cuya importación está sujeta al pago de impuesto, no constituye el

delito de contrabando si es que en el momento en que naturalmente cruza la frontera el vehículo, está amparado por un -- permiso provisional de importación. El hecho de que quien -- lo introduzca, posteriormente lo venda con la falsa promesa de regularizar la situación fiscal del vehículo, podrá consti-- tuir el delito de fraude, el no pago de impuestos por la in-- troducción o alguna otra figura de defraudación, pero no el delito de contrabando a que se refiere las fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, pues en el momento en -- que se introdujo al país el vehículo, su importación era le-- gítima.

PRECEDENTES:

Amparo directo 6976/65. Daniel Mondragón Aguilar y Saturni-- no Pérez Osornio. 6 de Diciembre de 1967. Unanimidad de 4 votos. Ponentes: Mario G. Rebolledo.

Volumen CXII, Segunda parte, pág. 18.

Amparo directo 1620/66. Antonio González Galavez. 14 de octu-- bre de 1966. 5 votos. Ponente: José Luis Gutiérrez Gutiérrez. Volumen CXIX, Segunda Parte, pág. 18.

Amparo director 3898/65. Francisco Montes de Oca Carreño. 4 de mayo de 1967. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Abel Hui-- trón y Aguedo.

Instancia: Segunda sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 6a.

Volumen: XLVIII

Página: 34.

RUBRO: DEFRAUDACION FISCAL.

TEXTO: El hecho de que el artículo 73 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establezca en su - - fracción IV que la Procuraduría Fiscal de la Federación hará en su caso, la denuncia de los hechos al Ministerio Público Federal en los términos del Código Fiscal de la Federación, sólo quiere decir que tal denuncia debe hacerse en el caso - de que considere que existe el delito de defraudación fiscal, ésto es, que la denuncia no quedó especificada como una - - obligación que siempre debiera de cumplirse por la autoridad, lo cual es comprensible, puesto que una denuncia solo debe - hacerse en los casos en que se estime que existen hechos delictuosos, pero no en aquellos en que los causantes demues-- tran ante la Procuraduría Fiscal de la Federación que en la omisión del pago de sus impuestos no existió el engaño o que no se aprovecharon de un error.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2815/60. Víctor M. Rodríguez Peniche. 26 de Junio de 1951. 5 Votos. Ponente: José Rivera Pérez Cam-- pos.

Instancia: Segunda sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 5a.

Tomo: LXXI

Página: 1431.

RUBRO: MULTAS, POR DEFRAUDACION FISCAL.

TEXTO: La fracción V del artículo 13 del Derecho de 29 de diciembre de 1924, previene: que serán infractores al citado Decreto, todos los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ellas, por medio de alguno de los actos que sancionan al Código Penal. Ahora bien, es necesario que pueda ser aplicada esta disposición, que la defraudación fiscal o la contribución a ella, se efectúen mediante algunos - de los actos sancionados por el Código Penal.

PRECEDENTES:

TOMO LXXI, pág. 1431.- FF. CC. Nac. de México.- 27 de enero de 1942.- Unanimidad de cinco votos.

Instancia: Segunda sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Epoca: 5a.

Tomo: XXXII

Página: 2161.

RUBRO: JURADO DE INFRACCIONES FISCALES.

TEXTO: Cuando la oficina fiscal impone una multa por infracciones a la Ley de la Renta Federal del Timbre, porque se verifique una defraudación fiscal o un acto que contribuya a ella, esta multa debe ser considerada como sanción por la transgresión a una ley fiscal, y no como una corrección disciplinaria. Consiguientemente, el Jurado de infracciones Fiscales tiene la obligación de revisar el procedimiento, si así lo pide el interesado; y si se niega a ello, viola, en perjuicio del mismo, las garantías de los artículo 14 y 16 constitucionales.

PRECEDENTES:

TOMO XXXII, pág. 2161.- Alencáster Justino.- 28 de agosto de 1931.

PRIMERA.- A lo largo del devenir del ser humano, desde los pueblos más primitivos, en los cuales si bien es cierto, no existió un orden jurídico que les impusiera la obligación de contribuir con la comunidad, no obstante si cumplían, pero en forma voluntaria, lo anterior debido a sus creencias - y por temor al castigo de sus divinidades; más tarde y debido a las mismas necesidades de sus órganos de gobierno y para que pudieran subsistir éstos, es que se dan los primeros pasos para la elaboración de aquellas reglas necesarias para que se pudieran obtener de los gobernados los recursos necesarios.

SEGUNDA.- En un principio la obtención de recursos suficientes de los pobladores por parte del Estado fue de carácter unilateral debido a que se establecieron impuestos en -- los cuales no se observó lo más mínimo del sentido de justicia, lo cual se vio mejorado conforme hicieron su aparición regímenes más justos y democráticos, teniendo así por parte del Estado un trato más humano y equitativo, surgiendo este como un genuino representante del interés general de la sociedad.

TERCERA.- El estado a fin de mantener y cumplir de manera adecuada y eficiente con sus funciones de carácter administrativo tiene la imperiosa necesidad de hacer que sus gobernados cumplan con la obligación de contribuir a dichos --

finés a través del pago de impuestos, por medio de un Órgano encargado de la respectiva recaudación de los mismos, siendo el Órgano encargado de tal tarea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CUARTA.- El derecho Tributario del Estado se presenta - como una preocupación fundamental de éste aunque en un principio haya usado métodos poco ortodoxos para hacer cumplir - tal disposición, a lo largo de la historia se ha evolucionado en este aspecto, actualmente y después de las transformaciones que ha sufrido el derecho, dicha facultad tributaria, se encuentra comprendida y regulada en el Código Fiscal de - la Federación lo cual consideramos adecuado, no obstante - - ello no compartimos la idea de que tal regulación esté encuadrada dentro de alguno de sus capítulos a los delitos fiscales, pues por su denominación y carácter de delitos y siendo el Código Penal quien regula los delitos, consideramos que - en esta legislación deberían estar incluidos aquellos.

QUINTA.- El campo que está reservado a las sanciones -- penales en materia fiscal, es vasto y es éste el que da origen al Derecho Penal Fiscal, que engloba en su contenido la Teoría del Delito, la cual ha sido elaborada con grandes - - aportaciones en el Derecho Penal Común, por ello sería poco afortunado intentar la elaboración de un sistema de sanciones penales fiscales al margen de la doctrina jurídico-penal.

SEXTA.- El derecho penal fiscal debe ser considerada -- como una disciplina autónoma, por el carácter específico que tienen el delito fiscal y su sanción; además se debe considerar que su objeto exclusivo es el de proteger y defender los intereses de la colectividad, aunado a ello para su aplicación se deben tomar en cuenta la realidad política, social y económica de nuestro país.

SEPTIMA.- Otro aspecto importante es que al incorporar a los delitos fiscales a la legislación penal permitiría -- una mejor y más transparente aplicación de la justicia, pues no podemos pensar en justicia si la parte acusadora es juez y parte. Más aún, que la sociedad exige una mayor transparencia en el procedimiento de tales delitos.

OCTAVA.- Tanto el contrabando como la defraudación fiscal son delitos que deberían estar contenidos en la legislación penal ya que presentan y tienen todas las características de un delito, como hemos visto al analizar los elementos del delito, en especial la defraudación fiscal de quien se ha hecho un estudio profundo y sobre todo considerando lo establecido por nuestra ley penal, en donde se establece que -- delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

NOVENA.- Por otro lado el establecimiento de un sistema penal fiscal sobre bases de justicia y equidad, haría que todo delincuente, sin excepción alguna compareciera ante los -

Tribunales Judiciales, lo cual redundaría en beneficio de la sociedad, contribuyendo además al fortalecimiento de una - - conciencia social que reprobaría el hecho de que un causante eluda sus obligaciones fiscales despojándose con ésto de la carga impositiva.

DECIMA.- De la correcta aplicación de una política fiscal acertada depende en gran parte la disminución de los delitos contra el fisco, en su aspecto social esta política de be de tomar en cuenta la necesidad de reducir los impuestos indirectos en especial los de consumo que afectan a las clases más desprotegidas.

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

- ACOSTA Romero, Miguel. Et. al. Delitos Especiales. Editorial Porrúa, México, 1990.
- BERNALDO de Quiroz, Constanancio. Derecho Penal. Parte Especial. Ed. José M. Cajica, Puebla, México, 1957.
- BIELSA, Rafael. Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal. Ed. Depalma, 1972.
- DE LA GARZA Sergio, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1990.
- FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México, 1971.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, México, 1992.
- GARCIA Domínguez, Miguel Angel. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, México 1991.
- GARCIA Domínguez. Miguel Angel. Teoría de la Infracción -- Fiscal Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.
- GARCIA Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho Ed. Porrúa, México, 1990.
- GIUSEPPE, Magiore. Derecho Penal. Ed. Themis. Bogotá, Colombia, 1989.

HERNANDEZ Esparza, Abdon. EL Delito de Defraudación Fiscal. Ed. Botas, México, 1962.

JIMENEZ Asenjo, Enrique. Manual de Derecho Penal Especial. Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1950.

JIMENEZ de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal. Ed. Losada, Buenos Aires, 1963.

MARGAIN Monatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Ed. Porrúa, México, 1983.

PORRAS López, Armando. Derecho Fiscal. Ed. Textos Universitarios, México, 1967.

RIVERA Silva, Manuel. El Procedimiento Penal. Ed. Porrúa. México, 1991.

FORTE Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Ed. Porrúa. México, 1977.

RIVERA Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa. México, 1984.

RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México, 1991.

SANCHEZ, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 1980.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal para el Distrito Federal.