

421
2c



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



DERECHO

DELITOS FISCALES



**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES**

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

JOSE ANTONIO JIMENEZ SIERRA

MEXICO D.F.

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

CAPITULO I

pág.

ANTECEDENTES HISTORICOS-LEGISLATIVOS..... 1

CAPITULO II

LEGISLACION.

a) Análisis de la legislación.....	10
b) Legislación Especial.....	38
c) Eficacia de la legislación.....	44
d) Derecho Comparado.....	54

CAPITULO III

NATURALEZA DE LOS DELITOS FISCALES.

a) Concepto de delito.....	91
b) Bien Jurídico Tutelado.....	93
c) Legislación Especial.....	99
d) Hipótesis.....	101

CAPITULO IV

REACCION SOCIAL..... 102

CAPITULO V

EL COSTO SOCIAL DEL DELITO.

a) Daño Ocasionado.....	112
b) Reparación del Daño.....	116
c) Derecho Comparado.....	119

CONCLUSIONES..... 121

BIBLIOGRAFIA..... 123

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES HISTORICOS-LEGISLATIVOS

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del México independiente.

La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado.

Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía.

Específicamente dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención.

Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de derechos aduanales sin embargo la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad. 1

1 Hernández Esparza, Abdón: " El delito de defraudación fiscal " Ediciones botas, México, 1962 pág. 41.

En la ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891- se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, - falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento - doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

Las principales contravenciones eran: la defraudación (sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales.

De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa.

En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.²

2 Ibidem., pag. 42.

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893 se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por infracciones simples y b) por infracciones con responsabilidad criminal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto.

Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga.

En este caso se aplica la sanción administrativa, en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación.

En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí mismo en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

La figura del delito " defraudación fiscal " aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente.

Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal.

Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba -- comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de -- Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó que " las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión -- fiscal asimilándola cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito ".

Se inició de esa manera una nueva tendencia dentro -- de la política fiscal.

Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país se convocó la Tercera Convención -- Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en 1947.

Las conclusiones a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

- 1.-- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y el contribuyente.
- 2.-- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
- 3.-- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación como forma de control de los nuevos gravámenes.
- 4.-- Unificación y simplificación de diversos impuestos.
- 5.-- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.
- 6.-- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto seis de la anterior declaración de principios tomada en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.³

3 Ibidem., pag. 43 y 44.

Tenia por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos anteriores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto desde los primeros días de la independencia estaba sancionada.

La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al parecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba --

que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos:

- 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- 3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
- 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.
- 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- 6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarla con falsedad.
- 7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente la producción sujeta a impuesto. ⁴

4 Ibidem., pag. 45 y 46.

- 8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales — los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- 9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de las rentas o ingresos gravados.

En este " Primer Código Penal Mexicano en Materia — Fiscal " se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a 50.000,00 pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad.

En caso de no poder precisar dicha cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años.

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se trate de impuestos distintos.

Además el juez estaba facultado para imponer la sanción de suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe hacer notar que esta ley adolecía de diversos - defectos muchos de los cuales fueron subsanados con poste rioridad al vaciarse la mencionada ley en el Capítulo V - del Título VI del Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de - 1948, sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú blico nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y - preparación que respecto de las obligaciones fiscales te nía un gran número de causantes.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositi va.

Al reformarse el Código Fiscal de la Federación se - recogieron el Título Sexto de los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fe cha 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Dia rrio Oficial la reforma al Código Fiscal de la Federación - en el cual se adicionan los artículos 241 a 283 quedando - comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítu lo V del Título VI. 5

C A P I T U L O I I
L E G I S L A C I O N

a) Análisis de la Legislación.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federa ---
ción, en su primer párrafo define al delito de defrau-
dación fiscal, a la que desde 1967 se le han cambiado-
algunas palabras pero en lo esencial no se ha alterado

Artículo 108. Comete el delito de defraudación ---
fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de -
errores, omite total o parcialmente el pago de algunas
contribuciones u obtenga un beneficio indebido con per-
juicio del Fisco Federal.

Como puede observarse fácilmente, la definición -
es muy similar a la que establece el artículo 386 del-
Código Penal Federal que a su vez inspirado en el Cód-
igo de 1871 establece: " Comete el delito de fraude el-
que engañando a uno o aprovechándose del error en que-
sa haya, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un
lucro indebido ".

El Código Fiscal de la Federación contiene los ---
elementos principales como son el engaño o el aprove---

chamiento del error y en vez de referirse a hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido, establece la omisión total o parcial del pago de los impuestos o la obtención de algún beneficio con perjuicio del Fisco Federal.

La defraudación fiscal encuadra en el fraude genérico como bien dice Rivera Silva al sostener: " Con criterio amplio la defraudación fiscal (a la que la ley de " defraudación impositiva " denominaba Defraudación Impositiva) cabe en el fraude, puesto que la omisión del pago parcial o total de las contribuciones entraña hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del Fisco equivale a alcanzar un lucro indebido ". ⁶

En el Código Fiscal de la Federación se encuentra una definición que menciona las omisiones contributivas o los beneficios que pueda alcanzar el infractor fiscal.

Rivera Silva al analizar la definición encuentra los elementos siguientes:

a) Uno formativo y de carácter alternante constitutivo por el engaño o aprovechamiento del error;

⁶ Rivera Silva, Manuel: " Derecho Penal Fiscal " Editorial Porrúa, México 1984, pág. 120.

- b) Otro teleológico ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; y
- c) Una relación de causalidad entre los dos elementos señalados.

Estudiando por separado el engaño encuentra lo siguiente:

El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falsa de la realidad.

De esta manera, el sujeto pasivo estima como verdaderos determinados perfiles que la realidad no registra.

Invirtiendo el pensamiento encuentra: todas las realidades están conformadas con determinados elementos y cuando a estas realidades se le suman algunas partes inexistentes o se modifican o suprimen otras, recogiendo el sujeto pasivo como verdad la imagen señalada, se le está engañando.

En el engaño el engañador lleva al engañado como realidad algo que en verdad no lo es. ⁷

7 Ibidem, pag. 121.

En el aprovechamiento del error tenemos que el sujeto pasivo estima algo falso que para él es la realidad.

El por sí mismo, víctima de una mala apreciación-fija a la propia realidad perfiles que no posee.

Enterado el activo de este equivoco del pasivo, - lo aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo que proceda con su misión a la versión falsa-la cual el mismo pasivo estima como verdadera.

Tanto en el engaño como en el error hay una actividad del ofensor.

En el engaño el ofensor conoce los elementos de - la realidad y lleva al engañado otros distintos actuando éste bajo el influjo de la falsedad que se le creó.

En el caso del aprovechamiento del error, el activo está enterado de dos situaciones: la de la realidad y la de la falsa versión que de aquella tiene una persona y actúa utilizando la equivocada creencia del ofendido, el cual procede bajo el influjo del error.

El elemento teleológico esta establecido en el hecho de omitir total o parcialmente el pago de alguna -

contribución u obtener algún beneficio causando daños al Fisco Federal.

El elemento comprende dos hipótesis; el relacionado con la contribución y el que se refiere al daño causado al Fisco Federal.

En cuanto a la contribución no únicamente deben considerarse los impuestos, pues el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación comprende dentro de las contribuciones además de los impuestos a las aportaciones de seguridad social y los derechos.

Por lo tanto, la falta del pago total o parcial de cualquier renglón comprendido en las contribuciones dá lugar a uno de los casos del elemento teleológico.

El segundo supuesto lo informa el beneficio económico en perjuicio del Erario Federal, el cual se puede obtener de cualquier manera, ya que la ley no hace enumeración de las formas con que se pueda obtener ese beneficio.

La relación de causalidad es necesaria para la configuración del delito, pues la falta del vínculo entre el engaño o aprovechamiento del error y el beneficio obtenido impide la constitución de la defraudación fiscal, por el principio elemental que exige para la -

existencia del delito el nexo de causalidad entre la conducta y el perjuicio previsto en el tipo.

Como ejemplo Rivera Silva cita la imprudencia de un sujeto: si la imprudencia no ocasiona los daños previstos en un delito intencional, se puede concluir la no existencia del delito culposo. Como puede observarse falta en el ejemplo la relación de causalidad entre el incumplimiento de un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones le imponen y el hecho típico⁸

Por otro lado, el segundo párrafo del artículo 108 señala: El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

Se admite, que dos son las situaciones que deslinda la ley tomando como base \$500,000.00. En el contrabando el dato deslindante son \$300,000.00.

Cuando la defraudación no exceda de los \$500,000.00 la penalidad será de tres meses a seis años, y por lo tanto procederá la libertad caucional por no rebasarse el término medio aritmético de cinco años, lo que no ocurriría cuando exceda de dicha cantidad por -

⁸ Ibidem., pag. 123.

ser la pena de tres a nueve años (seis años medio --- aritmético).

El párrafo tercero del artículo 108 manifiesta: Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años.

Esta situación que se presenta en algunas ocasiones, el legislador no quiso dejarla impune ya que le fijó una penalidad de tres meses a seis años.

El párrafo cuarto del mismo artículo reza: 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 cuestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con respecto a la querrela como bien dice Rivera-Silva hay un error técnico que encierra la exigencia de ella, en cuanto que a un órgano del Estado como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le está vedado, en purismo técnico, la formulación de ese requisito de procedibilidad destinado a los particulares

los cuales pueden otorgar el perdón muy distinto al de sistimiento concedido a la citada Secretaría en los casos de querrela. ⁹

El último párrafo del artículo 108 dice así:
Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Lo anterior indica que para la formulación de la querrela se toma en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal.

⁹ Ibidem., pag. 125.

El delito de contrabando se encuentra inspirado en el Código Aduanero, en la actualidad comprende lo que se podría llamar contrabando clásico y las reformas que le anteceden tienen un contenido similar.

El artículo 102 del Código Fiscal de la Federación comprende sólo tres formas de cometerlo y no las cinco que tenía la reforma de 1942. Sin embargo las dos restantes se encuentran en otros preceptos con una mejor redacción .

El denominador común del contrabando en la ley en vigor, se encuentra en lo concerniente a introducir o sacar mercancía, como se observa de la lectura del párrafo inicial del precepto que manifiesta:

Artículo 102. Comete delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

Como puede observarse de la lectura del párrafo citado, no es la omisión de impuestos el elemento principal del contrabando, pues excepto el previsto en el inciso primero, las otras dos formas tienen autonomía absoluta y en ellas no se encuentra tal elemento, el cual únicamente lo constituye en lo comúnmente denominado contrabando.

Al analizar las formas de cada uno se tiene:

Artículo 102. Comete 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.

El elemento objetivo consiste en introducir o sacar mercancías. Por introducir se entiende el hecho de hacer entrar a la República mercancía y por extraer el hecho de sacar algo del país.

El elemento teleológico consiste en lograr omitir - el pago de los impuestos, es decir, lograr esa introducción o retiro del país de la mercancía sin pagar los impuestos que para tales casos señala la ley.

El elemento subjetivo consiste en que por intención culpa o preterintencionalidad se logre lo señalado en el elemento teleológico.

Rivera Silva manifiesta que en la reforma de 1949 - se señalaba que la introducción debía ser deliberadamente, por lo tanto se eliminaba la forma culposa y la preterintencionalidad que se vincula a la imprudencia. ¹⁰

La segunda forma establecida en el Código reza:

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

La fracción se refiere a la mercancía de tráfico -- internacional permitido, y lo que se sanciona es la omisión del pago de los impuestos. Cualquiera persona puede introducir o sacar del país sin cometer delito, claro, -- si paga los impuestos correspondientes.

Por otra parte, existe la llamada mercancía restringida la cual necesita un permiso especial de importación o exportación.

Esta mercancía sí se puede importar o exportar con su correspondiente impuesto, pero se necesita un permiso previo, sin el cual se configura el delito de contrabando, aunque se paguen los impuestos respectivos.

Como se observa, esta forma de comisión del contrabando no reside fundamentalmente en el pago de los impuestos, sino en la falta del requisito del permiso.

La tercera forma del contrabando es:

III. De importación o exportación prohibida.

En este caso Rivera Silva manifiesta que no hay tabla de impuestos cuando la importación o exportación está prohibida, por lo que resulta imposible la declaratoria de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio. 11

Por lo tanto, de lo que no se puede cobrar, no puede ocasionar perjuicio alguno. Razón por la cual, al Fisco Federal en estricto derecho le es imposible, cuando se extrae o introduce mercancía de tráfico internacional prohibido, hacer una correcta declaración señalando perjuicio, el cual no se puede cuantificar porque no hay impuesto por pagar.

En los casos de importación y exportación prohibida el daño directo que se produce es para la economía nacional y únicamente torturando en mucho la hermenéutica, se puede decir que se causa un perjuicio al Fisco Federal, en cuanto que tiene relación directa con las importaciones y exportaciones.

El artículo 102 comprende un párrafo final que a la letra dice:

Artículo 102. También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de -

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

Como se observa, el párrafo anterior contiene dos hipótesis:

I. La de la introducción de mercancías extranjeras al resto del país procedentes de las zonas libres; y

II. La extracción de los recintos fiscales o fiscalizados de dichas zonas libres, sin que hayan sido legalmente entregadas por las autoridades o personas autorizadas para ello.

Rivera Silva manifiesta que la primera hipótesis — tiene como antecedente la inmensa laguna que se presentó en varias reformas, al no decirse nada sobre lo relacionado con el paso de las mercancías de las zonas libres — al resto del país. ¹²

Llegó a considerarse que si el contrabando de importación tenía como elemento fundamental el introducir al país, el paso de la zona libre al resto del país, no en-

trañaba una introducción a éste, porque las mercancías -- ya estaban en el país, ya que la zona libre es territorio nacional.

La mercancía entraba a la zona libre sin cubrir los impuestos; de esta manera, la maniobra para burlar el pago de los impuestos, consistía en hacer entrar la mercancía a la zona libre y de ahí introducirla al resto del país, y de esta manera no se presentaba el fenómeno de introducir a la República.

Rivera Silva dice que para subsanar esta deficiencia se creó la prevención en comento, comprendiendo las mercancías de importación permitida, restringida o prohibida

De la última piensa que no podría estar en la zona libre, pero como el tráfico en estos lugares es muy liberal, el legislador utilizó la frase " en cualquiera de los casos anteriores " , entre los que quedan las mercancías restringidas y prohibidas. ¹³

El segundo caso se refiere a quien extraiga mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados sin que haya sido entregada legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello.

Es obvio que el sacar mercancías sin la autorización correspondiente, determina una conducta que revela el propósito de evadir impuestos.

El delito de contrabando en general, exige la declaratoria a que alude el inciso II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación el cual establece: Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

DE LA SANCION EN EL CONTRABANDO

Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$300,000.00.

II. De tres a nueve años de prisión, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$300,000.00.

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 determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos se tomarán en cuenta las ave

rias de aquéllas si son producidas antes del contrabando.

De la mercancía con tráfico libre e impuesto señalado en la ley, se toman como base \$300,000.00 separándose los contrabandos cuyo impuesto omitido exceda o no de esa cantidad. En ambos casos se toman como base el impuesto y no otras prestaciones, como recargos o multas, determinándose que cuando no excede de la cantidad señalada, la sanción es de tres meses a seis años.

Como puede observarse, la libertad caucional es procedente por no pasar el término medio aritmético de la sanción de cinco años (es de tres años tres meses). Por el contrario cuando los impuestos omitidos exceden de los -- 300,000.00 se establece una sanción de tres a nueve años-- y es procedente el beneficio de la libertad bajo caución-- por rebasar el término medio aritmético de los cinco años (seis años);

La segunda cuestión, es la que se refiere a la mercancía que no puede tener señalado impuesto alguno por estar prohibido el tráfico internacional, ya sea por el ejecutivo en los términos del segundo párrafo del artículo -- 131 constitucional, o por estar en general vigente la prohibición.

Cuando la prohibición es emanada del ejecutivo, es - procedente la libertad bajo caución, por ser la penalidad de tres meses a nueve años, no ocurriendo lo mismo en la segunda situación, por señalar la ley una sanción de tres a nueve años de prisión excediendo así el término medio - aritmético de cinco años.

Cuando no puede determinarse el monto de los impuestos omitidos, la ley señala de tres meses a seis años de prisión. Esto se refiere al tráfico internacional permitiendo sin limitación alguna.

Cuando se trata de mercancías por las que no deben - pagarse impuestos y que requieren permiso de autoridad -- competente, lo que se sanciona es la falta del permiso -- correspondiente, respondiendo esta limitación a los lineamientos de una política económica estimada como eficaz.

Sin embargo, en la práctica se considera el impuesto - por pagar en caso de haberse otorgado permiso y la ausencia de éste.

Así como el robo, que para fijar el valor del objeto del delito, se considera el valor intrínseco del mismo, - en el contrabando se suprimen las averías consistentes en los daños que sufren las mercancías, pues no es lo mismo el valor de un objeto averiado que el que no está.

Las averías consideradas son las producidas antes -- del contrabando, realizándose el mismo contrabando con objetos ya dañados y como es lógico con valor ya disminuido

Los daños posteriores no son tomados en cuenta, pues el contrabando se llevó a cabo sin ellos, siendo así inoperantes los posteriores al contrabando.

Se sanciona por el impuesto correspondiente a la mercancía en el estado que guardaba al cometerse el contrabando y no por deterioros posteriores que ya no pueden modificar los límites del ilícito cometido.

DE LA CONDENA CONDICIONAL

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación—
manifiesta:

Para que proceda la condena condicional cuando se in-
curra en delitos fiscales, además de los requisitos seña-
lados en el Código Penal aplicable en materia federal, se
rá necesario comprobar que el interés fiscal está satisfe-
cho o garantizado.

El Derecho Penal de nuestros días, manifiesta reite-
radamente que la finalidad de la sanción consiste en la -
readaptación social del delincuente.

De acuerdo a esto, se rechazan las penas privativas-
de libertad de corto tiempo y en delincuentes primarios—
porque se considera que con ellas lo único obtenido es —
una corrupción mayor del infractor, máxime en reclusorios
que en su mayoría, en lugar de constituir centros de co-
rrección resultan verdaderas escuelas del crimen.

Citado por Rivera Silva, con acertada reflexión Gon-
zales de la Vega afirma: ".....Teniendo presentes los -
resultados funestos de las penas privatorias de libertad—
por corto tiempo, para evitar degradar y corromper a los-
sujetos, es preferible su subrogación con la amenaza de -
aplicarlas agravadas en caso de reiteración del delito.

Así pues, la condena condicional es un sustitutivo penal de las penas cortas de prisión y sus accesorias, para delincuentes primarios que, a juicio del juez, no representan mayor peligro de reincidencia ". 14

Con base en lo anterior, el artículo 90 del Código Penal Federal da vigencia a la " Condena Condicional ", - por lo tanto, es conveniente señalar que es más fácil lograr la readaptación social de un sujeto mediante el cumplimiento de los requisitos que señala el inciso II del citado artículo 90: que el infractor resida en un sitio - determinado, desempeñando una profesión, arte, u oficio - lícitos y absteniéndose del abuso de bebidas embriagantes que recluido en un lugar comúnmente rodeado de delincuentes y en la mayoría de los casos el infractor entregado - a una ociosidad, que en lugar de llevarlo al arrepentimiento, alimenta y multiplica sus pensamientos asociables

Al efecto, el Código de 1931 expresaba que la ejecución de las sanciones podrán suspenderse al pronunciarse la sentencia definitiva.

Los términos empleados por la ley suscitaron como primer problema el referente a si la suspensión era potestativa u obligatoria.

La Suprema Corte se inclinó abiertamente por la segunda postura, afirmando que llenados los requisitos exigidos por la ley, era obligatoria y que el término "podrá" debía considerarse como facultad (poder hacer algo legalmente) y no como potestad.

Actualmente el problema anterior ha desaparecido por ya no utilizar el legislador la palabra " podrá " .

En el caso de los delitos fiscales se pueden aplicar las reflexiones anteriores, máxime que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación usa el verbo proceder.

Es decir, si se logran reunir los requisitos legales es forzoso otorgar la condena condicional.

En el Capítulo de los Delitos Fiscales el elemento económico se hace evidente en el requisito establecido por el legislador, consistente en que para la procedencia del beneficio de la condena condicional, " Además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado " .

El Capítulo de los Delitos Fiscales no menciona en qué momento se comprueba que el interés fiscal está satisfecho ni ante qué autoridad debe garantizarse.

Es evidente, que la comprobación debe estar satisfecha en el momento de resolverse sobre la concesión de tal beneficio es decir, en la sentencia, de primera instancia en la que se señala la pena y en caso de no exceder de -- dos años, se examina si se llenan los demás requisitos legales.

Rivera Silva dice que antes de la reforma al Código Penal Federal de 1931, prevalecía el criterio expuesto, -- no permitiéndose en segunda instancia el desahogo de pruebas relacionadas con el otorgamiento de la condena condicional, ni mucho menos en el juicio de garantías, en el -- cual sólo se examinan las pruebas que tuvo a la vista la responsable; más dados los términos de la vigente fracción X del artículo 90 del Código Penal Federal, en cualquier momento puede rendirse la prueba de que está satisfecho -- o garantizado el interés fiscal (incluso después de que -- la Suprema Corte de Justicia ha pronunciado ejecutoria en el amparo directo ante ella promovido) al través del incidente que consagra la fracción. ¹⁵

Por lo tanto, resulta distinto el otorgamiento de la condena condicional del goce de la misma.

Esta conclusión deriva de que el artículo 90 en el -- inciso I se refiere a los requisitos que se deben cumplir

para que el juez suspenda la ejecución de las penas, y en el II, registra los requisitos para gozar de este beneficio.

De esta forma, es posible jurídicamente otorgar el beneficio por cumplir las exigencias enumeradas en la fracción I y no permitir el goce por no cumplirse las establecidas en la fracción II.

Tratándose de los Delitos Fiscales una interpretación sistemática determina que lo prohibido es el goce de la condena condicional, sin previa satisfacción o garantía del interés fiscal.

Si no procediera la condena condicional, quedaría sin inteligencia la prevención legal (para que proceda) luego, ésta sólo adquiere significado cuando se concede el beneficio.

Por lo tanto, el juez, satisfechos los requisitos para el otorgamiento, esta obligado a conceder la condena condicional; pero para permitir su goce, debe tener prueba de haberse satisfecho o garantizado el interés fiscal-prueba posible de aportar en el incidente previsto en la fracción X del artículo 90 del Código Penal Federal.

Este cumplimiento deja fuera de lo exigible para el goce señalado, lo establecido en el inciso e) del párrafo segundo del artículo 90 del Código Penal, pues la sanción pecuniaria de la que forma parte la reparación del daño queda fuera de la competencia del Derecho Penal, por lo tanto la sanción pecuniaria queda dentro de las facultades de las autoridades administrativas.

En otras palabras, el juez, para otorgar el goce del beneficio de la condena condicional, en lugar de tomar en cuenta si se reparó el daño ocasionado, examina si el interés fiscal está satisfecho o garantizado.

Por otro lado, si respecto al interés fiscal corresponde resolver a las autoridades administrativas, es obvio que son éstas las que determinan que el interés fiscal está satisfecho o garantizado haciéndolo del conocimiento del juez, el cual, si ha otorgado el beneficio de la condena condicional, debe acordar de inmediato el goce del mismo, claro, siempre y cuando se hayan cumplido los requisitos de la fracción II del artículo 90 del Código Penal.

Si la ley establece que será necesario comprobar para que proceda la condena condicional, el estar satisfecho o garantizado el interés fiscal y si es el órgano ju-

jurisdiccional quien resuelve sobre el goce del beneficio, resulta claro que para esta comprobación se debe recurrir al juez, quien a su vez necesita recabar el dato de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; más ésta deberá comunicarlo al juez, ya que todo lo relacionado a la concesión y goce de la condena condicional es competencia jurisdiccional.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede resolver sobre la satisfacción o la garantía del interés fiscal, pero nunca sobre la procedencia o goce de la condena condicional.

DE LA NO CONDENACIÓN EN MATERIA JUDICIAL DE LA REPARACIÓN
DEL DAÑO.

Artículo 94. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

La sanción pecuniaria abarca, conforme al artículo 29 del Código Penal Federal, " multa y la reparación del daño ".

En lo que se refiere a la multa, la razón legal de sacarla del campo penal, obedece a la idea de que las multas en los delitos fiscales revisten un carácter administrativo y por ello, las autoridades de esta clase deben ser las sancionadoras, además de que no podría recalificarse una conducta, aplicándole doble sanción, esto es, una por el lado penal y otra por el administrativo.

En el caso de la reparación del daño lo referente a la recalificación es aplicable.

El legislador estimó suficiente la sanción pecuniaria administrativa, guiándose principalmente por el propó

sito de carácter económico, dejando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público todo lo relacionado con el cobro de las contribuciones aludidas, los recargos y las sanciones meramente administrativas, sin con ello afectar en alguna forma el procedimiento penal.

CAPITULO II
LEGISLACION

b) Legislación Especial.

El Código Penal Mexicano no incluye todo el contenido del Derecho Penal; en nuestro sistema jurídico — hay un número considerable de normas que están fuera — del Código Penal, y que forman una masa heterogénea a la que se le denomina " Delitos Especiales " de " Derecho Penal Especial ".

Acertadamente García Domínguez manifiesta que dentro de ese cuerpo de normas hay algunas que tienen variantes, particularidades, modalidades o excepciones — si se les analiza de acuerdo a los principios del Derecho Penal tradicional; pero hay preceptos que sólo son repeticiones de las disposiciones de la parte general del Código Penal. ¹⁶

Los delitos tipificados en los capítulos relativos de las distintas leyes administrativas constituyen delitos de naturaleza idéntica sustancialmente a los — incorporados en el Código Penal.

El hecho que estos delitos y las penas inherentes a ellos se encuentren en las leyes administrativas no quiere decir que sean de naturaleza diversa.

16 " LOS DELITOS FISCALES ". Ponencia presentada al Congreso Comemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., — agosto, de 1986.

Los delitos especiales podrían estar ubicados en el Código Penal, por las razones anteriormente citadas, como bien dice, Rivera Silva quien sostiene: " De paso debe censurarse la ausencia de criterio jurídico del legislador, por dar hospedaje a los delitos fuera del Código Penal, siendo en este Ordenamiento donde debería tener acomodo y así en lo alusivo a la materia que comentamos mejor sería desde los puntos de vista técnico y práctico destinar título propio en el Código Penal a los " Delitos contra el Fisco " y no registrarlos en un capítulo casi perdido dentro de un título del Código Fiscal de la Federación y en el cual se alternan normas de carácter sustantivo con otras de calidad adjetiva ".¹⁷

Por otra parte, García Domínguez manifiesta que es importante mencionar el hecho de que la Secretaría de la Contraloría de la Federación no incluyó un capítulo de delitos en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.¹⁸

Todos los tipos de delitos que pueden ser cometidos por los servidores públicos están incluidos en el capítulo respectivo del Código Penal.

Por otro lado, las Secretarías de Estado del Gobierno Federal formulan proyectos de leyes que se han convertido en iniciativas del Ejecutivo primero y después en -

17 Op Cit, pág. 8

18 " LOS DELITOS FISCALES ": Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986.

leyes administrativas, cada una con su correspondiente --- capítulo de delitos.

Lo anterior se explica por el artículo 12 de la Ley-- Orgánica de la Administración Pública Federal, que señala: " Cada Secretaría de Estado o Departamento Administrativo-- formulará respecto de los asuntos de su competencia, los-- proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y or-- denes del Presidente de la República ".

Esta cuestión es muy importante ya que como acertada-- mente señala García Domínguez, actualmente existen cuarenta y siete (47) leyes federales con un capítulo de delitos especiales y un total de trescientos cincuenta (350) delitos tipificados fuera del Código Penal contra sólo ciento-- cincuenta (150) delitos dentro de este código.¹⁹

El Código Fiscal de la Federación es una de esas cua-- renta y siete leyes con un capítulo de delitos.

Por otro lado los artículos 21 y 102 de la Constitu-- ción los cuales nos hablan del monopolio de la acción pe-- nal en materia federal, la cual se la otorgan al Ministe-- rio Público que es presidido por el Procurador General de--

19 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Con-- greso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación-- de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de -- 1986.

la República y los artículos 27 y 43 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se desprende que ninguna Secretaría tiene competencia para el despacho de asuntos relacionados con delitos.

En particular, el artículo 31 fracción I de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene competencia para el despacho de los siguientes asuntos: " Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal ". Como puede observarse a la citada Secretaría de Estado no le corresponde formular proyectos de leyes respecto a delitos especiales.

Por lo anterior es necesaria una política criminal en materia de delitos especiales, como bien dice García Domínguez al sostener: " Es un dato susceptible de ser apreciado fácilmente el que los delitos especiales se han desarrollado en México sin orden ni concierto; en ese desarrollo no ha habido planeación general, ni programas específicos por materia, ni reglas uniformes de técnica legislativa, ni un área responsable del todo ".

" Como consecuencia del desparramamiento normativo se

adolece de una gran anarquía ya que no ha habido criterios ni menos criterios uniformes, para tipificar delitos, para fijar los montos de las penas ni para diseñar las normas--especiales ".

" En el plano legislativo la Constitución Política -- contiene los principios fundamentales de carácter penal -- que orientan el sistema penal y la actividad de los órganos estatales en el ejercicio de su poder punitivo, por -- ejemplo, el principio de legitimidad, de legalidad, de jurisdiccionalidad, de bien jurídico, de acto etc. "

" Estos principios no siempre son respetados en el -- capítulo de delitos de las leyes administrativas. Hay en -- ellos múltiples figuras donde el bien jurídico no es de -- los que requieren la ingerencia del Derecho Penal, con lo -- que se transgreden los principios de intervención mínima y del bien jurídico ". ²⁰

Por su parte Moises Moreno Hernández citado por García Domínguez sostiene que ha habido una gran tendencia a la criminalización, producto de lo que se ha denominado -- " desenfrenada inflación legislativa, y que constituye un -- abuso del poder punitivo del Estado ", cuando menos a nivel legislativo.

20 " LOS DELITOS FISCALES ": Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986

Por otra parte, como acertadamente dice García Domínguez refiriéndose a las leyes administrativas que contienen capítulo de delitos: " no constituyen un verdadero sistema de delitos especiales. El caudal de los delitos especiales no es funcional. Además de repeticiones estériles - del Código Penal, un gran número de normas que tipifican delitos resultan obsoletas, porque no responden a las necesidades actuales ni se adecúan a las concepciones modernas de la ciencia penal y de la política criminal ".

" En fin, se da una gran desconexión entre una gran parte de los delitos especiales y las exigencias de la realidad social ". 21

Como en México no hay una política criminal en materia de delitos especiales, se hace necesario como lo sostiene Moises Moreno Hernández al decir que la política criminal debe estructurarse dentro de la política social nacional, fincada en una imprescindible planificación condicionada por nuestras necesidades y problemas especiales. 22

Es obvio que necesitamos una política criminal en materia de delitos especiales, pero debe ser una política -- que responda a nuestras necesidades actuales y que vaya de acuerdo con nuestro sistema jurídico y político.

21 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto 1986

22 Moreno Hernández, Moises: " Algunas Bases para la Política Criminal ", Revista Mexicana de Justicia, N°2., Volumen 3 Abril-Junio de 1985, pág. 112.

CAPITULO II
LEGISLACION

c) Eficacia de la Legislación.

De todos los delitos que contiene el Código Fiscal de la Federación solamente el contrabando, equiparables al -- contrabando y defraudación fiscal han tenido aplicación -- práctica como acertadamente lo sostiene García Domínguez y los procesos que se han iniciado en toda la República son muy pocos.

Por otro lado, dice que los delitos fiscales que se encuentran registrados en la Procuraduría General de la República son los siguientes:²³

- a) Contrabando.
- b) Contrabando equiparado.
- c) Contrabando calificado.
- d) Defraudación fiscal.
- e) Defraudación fiscal equiparada.
- f) Omisión de solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- g) Duplicidad de clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- h) Informes falsos al Registro Federal de Contribuyentes.

23 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986.

- i) Omisión de declaración Fiscal.
- j) Duplicidad de registro de operaciones.
- k) Ocultamiento, alteración o destrucción de documentos -- para efectos fiscales.
- l) Disposición indebida de bienes depositados.
- m) Alteración o destrucción de controles fiscales.
- n) Visitas domiciliarias o embargos indebidos.
- ñ) Robo en recinto fiscal.
- p) Daño en bienes en posesión fiscal.

Los procesos iniciados en toda la República de 1983 a 1985 son los siguientes:

	1983	1984	1985
Contrabando	275	289	255
Equiparable al Contrabando	145	140	147
Defraudación fiscal	38	33	18

García Domínguez manifiesta que respecto a la defraudación fiscal ninguno de los procesos concluyó por sentencia.²⁴

24 " LOS DELITOS FISCALES ": Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986

Por otra parte, se dice que se tiene que tomar en cuenta la llamada cifra negra del delito, pues se afirma que se dá una gran discrepancia entre los datos estadísticos y la criminalidad oculta ya que tanto en México como en los países latinos se maneja una cifra de -- evasión fiscal (contrabando-defraudación) del 70% .

De ahí que se sostenga que la criminalidad fiscal no es el comportamiento desviado de una minoría, sino -- de la mayoría de los integrantes de una sociedad que potencialmente pueden cometer esta clase de delitos.

Ahora bien, de acuerdo al análisis efectuado durante todo el año de 1985 en los periódicos " La Prensa " y " El Heraldó " , se encontró que el promedio de delitos fiscales que se publican es de 5 casos por mes y -- este número se incrementa en los meses de febrero, -- abril, mayo y junio.

La Prensa es el periódico que más delitos fiscales publica en relación con El Heraldó, 89% y 11% respectivamente.

De la totalidad de casos registrados, el contrabando constituye el delito fiscal de mayor incidencia -- calculado en un 93% en relación con un 7% de evasión -- fiscal.

Los nombres de los responsables no son mencionados en los periódicos en la mayoría de los casos.

Los delitos fiscales no son publicados en las páginas principales, lo cual nos da una idea de que tales delitos no representan suceso de importancia.

Por otro lado, en muy pocas ocasiones le dedican -- fotografía a la noticia.

Las autoridades intervinientes en el caso dejan -- sin seguimiento el 46% de los asuntos que llegan a su conocimiento, lo cual es un porcentaje muy elevado.

Solamente el 6% de los casos que fueron seguidos -- tuvo una resolución, la cual fue en su mayoría absoluta.

En cuanto a la reparación del daño, las fuentes -- consultadas no mencionan si hay tal.

Las sentencias fiscales no son publicadas.

El resultado del análisis realizado nos permite decir que los delitos fiscales en nuestro país no gozan de la importancia que merecen y de la impunidad de que gozan sus autores.

RELACION DE AVERIGUACIONES PREVIAS DE LOS DELITOS DE CONTRABANDO, EQUIPARABLES AL CONTRABANDO Y DEFRAUDACION FISCAL CORRESPONDIENTES A TODA LA REPUBLICA, DEL PERIODO COMPRENDIDO DEL 1º. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE LOS AÑOS - DE 1983, 1984 y 1985.²⁵

Delito de Contrabando			
	1983	1984	1985
iniciadas	1,106	653	560
consignadas	275	289	255
personas			
consignadas	398	404	474

Delito Equiparable al Contrabando			
	1983	1984	1985
iniciadas	314	408	342
consignadas	145	140	147
personas			
consignadas	200	187	241

Delito de Defraudación Fiscal			
	1983	1984	1985
iniciadas	54	40	34
consignadas	38	33	18
personas			
consignadas	51	40	20

25 " LOS DELITOS FISCALES ": Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de - 1986.

Por otra parte, García Domínguez manifiesta acertadamente que hay un gran número de capítulos del Derecho Penal especial que no se aplica en absoluto; otros rara vez, unos más ocasionalmente y finalmente, algunos que suelen aplicarse con cierta frecuencia, hay tipos determinados -- que nunca han sido usados.

Las leyes que no se han aplicado en absoluto son diez las que rara vez se aplican son dieciocho; las que se aplican ocasionalmente son trece; y las que suelen aplicarse con alguna frecuencia son cinco. ²⁶

Como puede observarse de este panorama, es obvia la ineficacia de la mayor parte de las normas que tipifican delitos especiales.

Esta ineficacia que deriva de la no necesidad y de la consecuente inutilidad de ese excesivo volumen de normas puede alterar el sentido de la figura " delito " ya que la hace perder su prestigio como instrumento de disuasión.

Por lo tanto, deben eliminarse todos aquellos delitos que sean irrelevantes y elaborar un nuevo modelo de Derecho Penal Especial bien planeado y técnicamente bien constituido.

26 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986.

FRECUENCIA DE CONOCIMIENTO POR LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA, DE LOS DELITOS DESCRITOS EN LEYES FEDERALES. 27

	1 9 8 3 - 1 9 8 5	Nada	Pocos	Regular	Muchos
AGUAS, LEY DE.....			x		
AHORRO ESCOLAR, LEY DE.....	x				
AHORRO NACIONAL, NUEVA LEY DEL.	x				
AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 103 y 107 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LEY DE...				x	
ARMAS DE FUEGO Y EXPLOSIVOS, LEY FEDERAL DE.....					x
BIENES NACIONALES, LEY GENERAL DE.....			x		
CAZA, LEY FEDERAL DE.....			x		
COMERCIO, CODIGO DE.....	x				
DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL, LEY PENAL DE....			x		
DERACHOS DE AUTOR LEY FEDERAL DE.....				x	
EXPORTACION DE ORO, LEY QUE ESTABLECE EL REGIMEN DE.....			x		
FISCAL DE LA FEDERACION, CODIGO FORESTAL, LEY.....			x		x

27 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de - 1986.

	Nada	Pocos	Regular	Muchos
IMPRESA, LEY DE.....	x			
LEY REGLAMENTARIA DEL SERVICIO PUBLICO DE BANCA Y CREDITO.....				x
INSTITUCIONES DE FIANZAS, LEY FEDERAL DE.....		x		
INSTITUCIONES DE SEGUROS, LEY GENERAL DE.....		x		
INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, LEY DEL.....		x		
INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO, LEY DEL..		x		
INVENCIONES Y MARCAS, LEY DE.....			x	
INVERSION MEXICANA Y REGULAR LA INVERSION EXTRANJERA LEY PARA PROMOVER LA.....		x		
JUEGOS Y SORTEOS, LEY DE.....			x	
MERCADO DE VALORES, LEY DEL.....		x		
MONETARIA, ley que reformó los artículos 2°, 3°, 4°, 5°, 7°, 11, 14, 15, y 16 DE LA LEY.....			x	
MONUMENTOS Y ZONAS ARQUEOLOGICAS ARTISTICAS E HISTORICAS, LEY FEDERAL SOBRE.....			x	

	Nada	Pocos	Regular	Muchos
"NACIONAL FINANCIERA", S.A., CON EL CARACTER DE INSTITUCION NACIONAL DE CREDITO, LEY QUE MODIFICA LA QUE AUTORIZO A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA FUNDACION DE LA SOCIEDAD FINANCIERA Y QUE CREA LA.....				X
NACIONALIDAD Y NATURALIZACION LEY DE.....				X
NAVEGACION Y COMERCIO MARITIMO, LEY DE.....				X
ORGANIZACIONES POLITICAS Y PROCESO ELECTORALES, LEY FEDERAL DE...			X	
PESCA, LEY FEDERAL PARA EL FOMENTO DE LA.....			X	
POBLACION, LEY GENERAL DE.....			X	
PROCEDIMIENTOS PENALES, CODIGO FEDERAL DE.....				X
PROTECCION AL AMBIENTE, LEY FEDERAL DE.....		X		
QUIEBRAS Y SUSPENSION DE PAGOS, LEY DE.....			X	
RADIO Y TELEVISION, LEY FEDERAL DE.....		X		
REFORMA AGRARIA, LEY FEDERAL DE...			X	

	Nada	Pocos	Regular	Muchos
REGLAMENTARIA DEL ARTICULO 27 CONSTITUCIONAL EN MATERIA MI- NERA, LEY.....		x		
REGLAMENTARIA DEL ARTICULO 119 - DE LA CONSTITUCION GENERAL DE -- LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, - LEY.....	x			
REGLAMENTARIA DEL ARTICULO 130 - DE LA CONSTITUCION FEDERAL, LEY (EN MATERIA DE CULTO RELIGIOSO Y DISCIPLINA EXTERNA).....	x			
RESERVAS MINERALES NACIONALES - LOS YACIMIENTOS DE URANIO, TO-- RIO Y LAS DEMAS SUBSTANCIAS DE- LAS CUALES SE OBTENGAN ISOTOPOS HENDIBLES QUE PUEDAN PRODUCIR - ENERGIA NUCLEAR, LEY QUE DECLA- RA.....		x		
SALUD, LEY GENERAL DE.....			x	
SANIDAD FITOPECUARIA DE LOS ESTA DOS UNIDOS MEXICANOS, LEY DE....		x		
SERVICIO MILITAR OBLIGATORIO, -- LEY DE.....			x	
TORTURA, LEY FEDERAL PARA PREVEN NIR Y SANCIONAR D.O.27-V-86.....	x			
TRABAJO, LEY FEDERAL DE.....		x		
VIAS GENERALES DE COMUNICACION - LEY DE.....				x

C A P I T U L O I I
L E G I S L A C I O N

d) Derecho Comparado.

V E N E Z U E L A

En el derecho venezolano la aplicación de las penas por contravención de las leyes fiscales se rige por dicha legislación y en su defecto por las disposiciones del Código Penal.

En las leyes fiscales especiales se establecen las penas para los casos de contravención de sus disposiciones.

Las penas por infracción de las leyes fiscales son la prisión, el arresto, el comiso, la multa, la inhabilitación para ejercer la profesión u oficio, industria o comercio en los cuales se haya cometido la contravención, y la destitución del empleo.

El comiso consiste en la pérdida de los efectos sujetos al pago de impuestos, de los vehículos en que transporten, de los envases o recipientes que los contengan, y de las construcciones, instalaciones y equipos destinados especialmente para elaborar, recibir o depositar aquellos efectos, de acuerdo con la ley especial que establezca la pena.

El producto de las multas se entrega íntegro por el multado en las oficinas del Tesoro Nacional y se distribuye en la forma que indiquen las leyes fiscales.

Cuando las multas no se pueden satisfacer por la insolvencia del penado, se convertirán en arresto a razón de un día de arresto por cada quince bolívares de multa, sin que en ningún caso pueda exceder de dos años el arresto impuesto al infractor por conversión de la multa.

Si el arresto no excede de seis meses se cumplirá en la cárcel local, y cuando exceda de ese tiempo en la Penitenciaría General de Venezuela.

Se establece para contravenciones fiscales una pena comprendida entre dos límites, se hace la aplicación de ella conforme a lo que dispone el Código Penal, teniendo también en cuenta la mayor o menor gravedad del perjuicio que la contravención ocasione al Fisco, salvo que las leyes especiales dispongan otra cosa.

Las personas a quienes la ley especial declara responsables de una contravención de orden fiscal, incurren en la pena no sólo por su propia acción u omisión, sino también por la acción u omisión de las personas sometidas a su dependencia y dirección aunque se demuestre que no haya habido intención fraudulenta al cometer el hecho que constituye la contravención.

En los casos de infracciones castigadas con pena corporal, sólo responderán de su propia acción u omisión.

Los autores, cómplices y encubridores, responden solidariamente de las contravenciones fiscales, salvo lo que dispongan las leyes especiales.

Los reincidentes en contravenciones fiscales de la misma índole, se castigan con la pena señalada a la contravención aumentada en la mitad, salvo disposición especial.

La acción penal para perseguir las contravenciones y las penas que se imponen por estas, prescriben a los cinco años, salvo disposición especial, la prescripción se cuenta e interrumpe con arreglo a lo dispuesto en el Código Penal.

En todo caso de contravención fiscal se considera como circunstancia agravante la de ser empleado público el contraventor.

El ejecutivo Nacional tiene facultades para rebajar las penas de multa y comiso que impongan las leyes fiscales o eximir de ellas cuando concurren circunstancias que demuestren la falta de intención dañosa en el contraventor

28

28 Serrano Gómez, Alfonso: " Fraude Tributario (Delito Fiscal) Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1977, - págs. 89 y 90.

Las penas en el contrabando venezolano están previstas en el artículo 158 de la Ley de Aduanas que establece " Cualquiera que realice actos u omisiones dirigidos a -- eludir, o eluda la intervención de las oficinas aduaneras en la introducción al país o la extracción fuera de él de efectos o mercancías así como el que conduzca, tenga o haga circular efectos o mercancías extranjeros si no com -- prueba haberlos introducido legalmente o adquirido en ilícito comercio en el país será penado:

- a) con multa equivalente al triple del monto de los impuestos arancelarios de los efectos objeto de delito, cuando dicho monto no exceda de doscientos (200) bolívares.
- b) con arresto hasta de ciento cincuenta (150) días y multa equivalente al monto de los impuestos arancelarios de los efectos objeto del delito, cuando dicho monto sea mayor de doscientos (200) bolívares y no exceda de dos mil (2000) bolívares.
- c) con prisión hasta de 24 meses y multa equivalente al monto de los impuestos arancelarios de los efectos -- objeto del delito, cuando dicho monto exceda de dos -- mil (2000) bolívares.

También se aplican penas accesorias en el contrabando cuando hay lugar a penas corporales, así lo determina el artículo 167 al establecer: " Cuando haya lugar a penas corporales se impondrá como accesoria la inhabilitación para ocupar cargo público, por un tiempo igual al doble de aquella.

El comiso se impone también al contraventor según lo refiere el artículo 164 al señalar: " Se impondrá necesariamente en todos los casos previstos en esta Ley el comiso de los efectos objeto del delito a que se refiere este Título, y procederá su declaración, aún cuando no hubiere contraventor conocido ".

A R G E N T I N A

En Argentina la defraudación fiscal es tratada por diversos Ordenamientos Jurídicos.

Las Ordenanzas de Aduanas contienen un capítulo relativo a los actos aduaneros punibles o delitos aduaneros en la cual se tipifican tres violaciones al orden jurídico -- aduanero a saber:

- 1.- Contravenciones.
- 2.- Defraudación o fraude.
- 3.- Contrabando.

Por defraudación se entiende la violación de las disposiciones legales de la que resulte o pueda resultar un perjuicio fiscal o disminución de rentas.

En el artículo 1025 del ordenamiento citado se preceptúa que se considera fraude " la falta de requisitos, toda falsa declaración o todo hecho despachado en confianza o -- que si pasara desapercibido produjera menos renta de la -- que reglamentariamente se adeuda ".

En cuanto a la penalidad se aplican penas que pueden abarcar el arresto, prisión, comiso de mercancías, pago -- del doble de los derechos y multas.

sin embargo, únicamente en el caso de contrabando se aplica pena de prisión propiamente dicha.

Los artículos 1031 y 1032 establecen que en el caso de fraude fiscal se aplican penas pecuniarias; si se carece de bienes se conmuta por prisión a razón de un día de cárcel por cada peso fuerte hasta un máximo de dos años.

En la ley 11.683 de organización administrativa de los impuestos a los réditos y a las ventas se establecen las siguientes violaciones: contravenciones y la defraudación, atendiendo a la gravedad de la violación.

La pena para el fraude fiscal en esta ley consiste en multa por el décuplo de la suma defraudada, o que se haya pretendido defraudar y además la responsabilidad criminal correspondiente a los delitos en que se haya incurrido en la comisión del fraude.

La Ley de Impuestos Internos de 1899 imponía una pena del décuplo de lo defraudado más arresto que no bajara de tres meses ni excediera de un año, en casos de grave defraudación, reincidencia general o concurso de infracciones.

Cabe hacer notar que las sanciones en los casos de fraude al fisco, la pena estaba dirigida directamente a la

recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada y que la pena de privación de la libertad tiene un carácter secundario.

Es manifiesta la tendencia a considerar dichas violaciones a las leyes fiscales desde un punto de vista meramente administrativo y no penal.

La ley 11.683 separa claramente la sanción administrativa en tanto que la responsabilidad penal existe en los casos en que se haya defraudado al fisco mediante la comisión de actos típicos desde el punto de vista del derecho penal.²⁹

Como puede observarse, no existe una penalidad que corresponda propiamente al derecho penal.

²⁹ Hernández Esparza, Abdón, Op Cit, págs. 57 y 58.

FRANCIA

El fraude al fisco fue erigido en un verdadero delito sancionado con multa y prisión por la ley del 25 de junio de 1920.

Dicha ley prevé dos clases de sanciones: una de carácter fiscal y otras de carácter correccional o penal.

Los impuestos sobre ingresos están acompañados de sanciones fiscales que castigan la infracción al cumplimiento de ciertas formalidades legales o a la inexactitud de las declaraciones.

Además de las penas fiscales que tienen un campo de aplicación limitado, el artículo 112 de la citada ley del 25 de junio de 1920 creó una pena personal de orden general con un carácter eminentemente correccional y que, en consecuencia, no es aplicable más que cuando se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos de un delito.

Esta pena se acumula, si el caso se presenta, a las sanciones fiscales cuando según la hipótesis legal se estime que la pena fiscal no sea consecuencia de la simple falta de cumplimiento de las formalidades legales.

Todo el que sustraiga por fraude, o simplemente intente sustraerse fraudulentamente al pago total o parcial de

los impuestos establecidos por las leyes a favor o en beneficio del Tesoro Público, será castigado con una pena pecuniaria no menor de 1,000.00 francos ni mayor de 5,000.00 francos, sin perjuicio de los derechos de la Tesorería.

La intención fraudulenta revelada por una maniobra -- tendiente a sustraerse del pago del impuesto es necesaria, pero suficiente en sí, para la aplicación del Artículo -- 112.

Por consiguiente una declaración con conocimiento de ser contraria a la verdad hecha por el contribuyente, aun cuando no sea acompañada de documentos falsos tendientes -- a engañar a la administración, y aún cuando la misma no -- haya sido registrada en la Tesorería cae bajo la hipótesis del Artículo 112 de la citada ley.

En caso de reincidencia dentro de un término de cinco años, el delincuente será castigado con prisión por un periodo no menor de un año ni mayor de cinco años y podrá -- ser privado en todo o en parte, durante no menos de cinco años y no más de diez años, de todos los derechos cívicos -- enumerados en el Artículo 42 del Código Penal.

El tribunal podrá, además, ordenar que la sentencia -- sea publicada íntegramente o en parte en los diarios que -- él mismo designe y que serán fijados en los lugares que él

mismo indique, todo ello a costa del condenado, siempre y cuando los gastos de dichas publicaciones no excedan de -- 5,000.00 francos.

Las disposiciones concernientes al costo de las publicaciones y su fijación consignadas en la parte final del -- Artículo 7 de la Ley del 1°. de Agosto de 1905 relativa a la represión de fraudes en la venta de mercancías, son --- aplicables.

El Artículo 463 del Código Penal, relativo a circunstancias atenuantes puede ser aplicado.

El ejercicio de la acción penal se lleva a cabo previa petición de la Administración competente ante el Tribunal correccional dentro de cuya competencia el impuesto debe ser pagado. 30

ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

El departamento del Tesoro de este país se enfrenta -- constantemente con el problema de la defraudación fiscal, -- sobre el que tiene amplia experiencia.

La legislación penal en materia de fraude al fisco ha servido como medio para controlar actividades ilícitas, -- aun cuando también se presenta en actividades lícitas.

El fraude al fisco tiene una doble penalidad: las llamadas " penas civiles " y las sanciones penales propiamente dichas.

Las penas están fijadas en el "Código de los Estados Unidos" Capítulo 75 (Delitos, Ofensas, y Faltas), aun -- cuando se encuentran sanciones penales en otras leyes y capítulos del Código de los Estados Unidos.

El " Código de Impuestos Interiores " fue expedido en Acta del Congreso del 16 de agosto de 1954 derogando el anterior de 1939.

La aplicación de las multas y las penas debe ser ejecutada mediante el ejercicio de la acción penal ante un -- tribunal.

El ejercicio de dicha acción es recomendado por la --

Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos -
Interiores al Departamento de Justicia.

El Departamento de Justicia ejercita la acción penal-
únicamente en los casos en que llega a la conclusión de --
que el causante es culpable y existe razonable probabili-
dad de obtener un veredicto de culpabilidad.

Aun cuando existe una sanción administrativa y una --
sanción penal independiente la una de la otra, sin embargo
pueden ser acumuladas.

Generalmente se aplica únicamente la sanción adminis-
trativa.

La diferenciación entre el fraude civil y el fraude -
penal radica en la flagrancia de la falta, las pruebas dis-
ponibles y la carga de la prueba que tenga el Gobierno.

El fraude civil debe ser demostrado por pruebas cla-
ras y convincentes.

El fraude penal requiere pruebas más fehacientes para
obtener un veredicto de culpabilidad; el Gobierno por man-
dato constitucional, debe demostrar la culpabilidad más --
allá de toda duda razonable.

Durante el año fiscal que terminó el 30 de junio de -

1952, se fijó una sanción administrativa consistente en - el 50% adicional a la cantidad omitida en 17,494 casos de fraude al fisco.

Se recomendó la acción penal en 1,284 casos de fraude el 50% de los cuales correspondían a la categoría de " delincuentes y hampones ".

Durante el mismo año se incoaron 1063 procesos, habiéndose obtenido 563 veredictos de culpabilidad, confesiones de culpabilidad y de " nolo contendere ".

Durante el año fiscal de 1951 el Departamento de Justicia turnó 398 casos que implicaban 448 inculcados a los fiscales para el ejercicio de la acción penal.

Quedaron procesados 415 inculcados; 283 confesaron su culpabilidad o alegaron " nolo contendere " ; 78 fueron de sechados; 41 condenados y 13 absueltos. ³¹

PRINCIPALES ARTICULOS RELATIVOS A LA DEFRAUDACION FISCAL.

SECCION 7201.- Tentativa de Evadir o Eludir el Pago de impuestos.

Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este Título o el pago del mismo será, además de las --

31 Ibidem, págs. 59 a 65

otras penas establecidas por la ley, culpable de un delito (felony) y si fuere convicto de ello, será multado hasta — por \$ 10,000.00 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

SECCION 7202.- Omisión Intencional en la Retención o Pago de Impuestos.

Toda persona obligada bajo este Título a cobrar, rendir cuentas de, y pagar cualquier impuesto establecido por este Título que intencionalmente deje de retener, rendir — cuentas exactas o pagar dichos impuestos, será, además de las penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, multados con no más de \$10,000.00 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas además de gastos y costas del juicio.

SECCION 7203.- Omisión Intencional de Presentar una Declaración, Proporcionar Información o Pago de Impuestos.

Toda persona que esté obligada bajo este Título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena — este Título; o por disposiciones dictadas bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración (excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las Secciones 6015 o 6016), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir ese im-

puesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros, o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o por reglamentos será, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable de hasta por \$10,000.00 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

SECCION 7204.- Declaraciones Fraudulentas u Omisión en las Declaraciones de los Empleados.- En lugar de cualquier otra pena prevista por la ley (exceptuando aquella prevista por la Sección 6674) toda persona obligada bajo lo dispuesto por la Sección 6051 a presentar una declaración, -- que intencionalmente presente una declaración falsa o fraudulenta o intencionalmente omita proporcionar una declaración en la forma, tiempo y conteniendo la información requerida por la Sección 6051 o reglamentación expedida bajo dicha sección, será, por cada ofensa si fuese convicto de ella, multado hasta por \$1,000.00 o confinado a prisión -- por no más de un año, o ambas.

SECCION 7205.- Retención Fraudulenta del Certificado de -- Exención o Negativa a proporcionar informes.

Toda persona obligada a proporcionar información a su patrón bajo la Sección 3402 (f) que intencionalmente pro--

porcione información falsa o fraudulenta u omita intencionalmente proporcionar dicha información la cual requeriría un aumento en el impuesto retenido bajo la Sección 3402, será, en lugar de cualquier otra pena prevista, si fuese convicto de ella, multado hasta por \$500,00 o confinada a prisión por no más de un año, o ambas.

SECCION 7206.- Fraude y Declaraciones Falsas.

Toda persona que:

1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecho bajo apercebimiento de aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser verídica y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial; o

2.- Intencionalmente ayude o asista o procure, sugiera o aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier asunto que surja bajo las leyes de impuestos anteriores, de una declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea fraudulento o contenga falsedades en relación con cualquier asunto esencial, ya sea o no que dicha falsedad o fraude sea con el conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u obligada a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o documento; o

3.- Simule, falsa o fraudulentamente ejecute o firme cualquier fianza, permiso, anotación u otro documento requerido bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas o aconseje ayude o participe en la ejecución de los mismos; o

4.- Remueva deposite u oculte o tenga relación con la remoción, depósito u ocultación de bienes o mercancías respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen esté autorizado por la Sección-6331 con la intención de evadir o eludir la fijación de un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este Título o

5.- En relación con cualquier convenio bajo la Sección 71-22 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la Sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto intencionalmente;

(A) Oculte de cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; o

(B) Reciba, oculte, destruya, mutile o falsifique cual--

quier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; será culpable de un delito (felony) y si fuese convicto de ello, será multado por no más de \$ 5,000.00 o confinado a prisión por no más de 3 años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

SECCION 7207.- Declaraciones, Manifestaciones u otros Documentos Fraudulentos.

Toda persona que entregue intencionalmente o dé a conocer al Secretario o a su Delegado cualquier lista, declaración, manifestación, cuenta u otro documento, sabiendo que es fraudulento o falso en relación con cualquier asunto esencial, será multado hasta por \$ 1,000.00 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas.

Estas no son, sin embargo, las únicas disposiciones que imponen sanciones por defraudación fiscal.

La Sección 7233 fija la pena por la omisión de pago, o tentativa de evasión del pago del impuesto sobre frutos de algodón.

La Sección 7268 sanciona la posesión con intención de vender en fraude a la ley o para evadir un impuesto.

Se sanciona asimismo la venta para evadir el impuesto

La Sección 5762 enumera una serie de conductas consideradas como fraude al fisco en relación con los impuestos al tabaco asimismo tipifica delitos relativos al uso indebido de estampillas y marbetes en la misma industria del tabaco.

Además del Código de Impuestos Interiores, el Título 42 del Código de Los Estados Unidos, relativo a la Salud y Bienestar Públicos Tipifica el fraude contra el Seguro Social.

El Título 18 del Código citado relativo a los Delitos y Procedimientos Penales tipifica el fraude a los Estados Unidos mediante falsos testimonios y declaraciones falsas o fraudulentas ante cualquier Secretaría de Estado.

U N I O N S O V I E T I C A

Este país y los territorios y zonas que integran la Unión Soviética tienen implantado un Código Penal que prevé especialmente evasión fiscal.

A tal efecto considera dos situaciones perfectamente definidas:

- 1) La evasión fiscal en tiempo de guerra;
- 2) La evasión fiscal en tiempo de paz.

Para el supuesto de la primera situación las penalidades aplicables son mucho más severas que para las evasiones fiscales en tiempo de paz.

Ambas evasiones se hallan incluidas en el Código Penal Soviético en su " Parte Especial " " Capítulo I " Delitos contra el Estado " II " Delitos contra la Organización Administrativa especialmente peligrosos para la U.R.S.S."

La ubicación metodológica " Delitos contra el Estado " define adecuadamente la esencia y proyecciones de la evasión fiscal en cuanto tiende a la intencional disminución de los ingresos públicos fijados y establecidos legalmente y necesarios para que el Estado pueda cumplir las altas funciones a su cargo.

Su emplazamiento como " delitos contra la organiza -- ción administrativa " precisa aún más exactamente los al-- cances asignados a los ingresos fiscales oponiéndose a los " delitos contra la organización militar " de carácter fun-- damental y decisivo atento la posición ideológica y el ré-- gimen imperante en los territorios de la Unión Soviética,-- y ésta con relación a todo el mundo.

EVASION FISCAL EN TIEMPO DE GUERRA

Considera en primer lugar la negativa, esto es, la -- respuesta concreta del contribuyente que se opone a desem-- bolsar el importe correspondiente del impuesto.

Este es el acto más formal que revela la intención -- del contribuyente de abstenerse en el ingreso o pago del -- impuesto.

Así contemplara el caso del responsable fiscal que re-- querido judicialmente - si es que esta forma es observada-- o extrajudicialmente al pago o ingreso se negare al pago,-- o adoptare formas que implicaran una negativa (silencio,-- ausencia, evasivas) luego del requerimiento, estaría com-- prendido en la primera hipótesis.

b) La segunda modalidad contemplada consiste en " el hecho de eludir " comprendiendo el supuesto que antes del requere-- rimiento, o antes de formalizarse la intimación judicial -

o administrativa el contribuyente pusiera en ejercicio --- cualquiera maniobra orientada a sustraer la base imponible de su profesión, negocios, actividades, cualquiera clase - de géneros, mercaderías, productos, frutos, artículos gravados.

El hecho abraza la conducta o maniobra del contribuyente para convertirse en infractor fiscal mediante cualquiera de las actitudes y procedimientos con que discurre el entendimiento humano para sustraerse del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El vocablo impuesto es genérico y comprende todo ingreso o todo pago a efectuarse al Estado-fisco (poder central o a cualquiera de las repúblicas, territorios y zonas integrantes de la Unión Soviética), en concepto de impuestos propiamente dicho, y tasas, derechos, contribuciones y patentes.

d) Penalidad: Ella consiste en la aplicación de una pena - corporal como expresamente lo determina el artículo.

Esta privación de libertad no es redimible por multa - o por el pago del impuesto aludido.

Esa pena privativa de libertad tiene un límite mínimo de seis meses, pero está determinada en forma que no admite interpretación: "privación de libertad no inferior a -- seis meses ".

Pero no está determinado el límite máximo lo cual ya de por sí y en un régimen republicano sería materia más -- que suficiente para enervar o enjuiciar la validez de la norma.

La circunstancia de no haberse determinado límite máximo abre una alternativa: ¿ es para dejar a los jueces amplia libertad ? ¿ o es para graduarla conforme a circunstancias del caso, monto, fecha, reincidencia, carácter político del infractor, etc.?

e) Agravación. El artículo transcrito prevé la mediación de circunstancias especiales de agravación, y en tal caso faculta la aplicación de las llamadas " medidas de defensa social ".

Las circunstancias de agravación están previstas en el artículo 47 del Código Penal soviético: " haber cometido el delito por bajos motivos o con fines de lucro ".

Las " medidas de defensa social " se hallan establecidas en el Código Penal soviético en el artículo 20 y son:

a) la declaración de enemigo de los trabajadores con pérdida de la ciudadanía de la República federada, y al mismo tiempo la de la U.R.S.S. y expulsión obligatoria de su territorio;

- b) privación de la libertad con internamiento en los campos de trabajo correccional en los lugares lejanos de la U.R.S.S. ;
- c) privación de la libertad con internamiento en las prisiones comunes;
- d) trabajos correccionales sin privación de libertad;
- e) pérdida de derechos políticos y de determinados derechos civiles;
- f) extrañamiento temporal del territorio de la U.R.S.S. o de una localidad determinada, con residencia obligatoria en otras o sin ella, o con la prohibición de residir en localidades determinadas o sin ella;
- g) destitución de un cargo con la prohibición de desempeñar determinadas funciones o sin ella;
- h) prohibición de ejercer una profesión o una industria;
- i) represión pública;
- j) confiscación de bienes total o parcial;
- k) multa;
- l) resarcimiento del daño causado;
- m) admonición.

Como puede advertirse, cualquiera de las penalidades-

complementarias a la sanción del artículo implica la adopción de una medida severa que aun puede agravarse con el fusilamiento y la confiscación de bienes.

La severidad del régimen nos permite intuir que la -- evasión fiscal en tiempo de guerra puede motivar la pérdida de la vida del infractor o su remisión a las avanzadas de trincheras o experimentación o actos bélicos riesgosos -- para la vida humana.

EVASION FISCAL EN TIEMPOS DE PAZ

Esta situación igualmente está prevista y considerada por el Código Penal soviético que establece:

" Artículo 60. La falta de pago dentro del plazo de los impuestos y los seguros obligatorios, no obstante la posibilidad de hacerlo en el caso en que el año anterior o en el corriente haya sido necesario ocurrir, aunque sea de una -- sola vez, a medidas ejecutivas, como el embargo o la venta en pública subasta de los bienes embargados, será sancionada por primera vez con una multa equivalente al importe de la cantidad adeudada.

En caso de reincidencia se impondrán trabajos correccionales forzados hasta seis meses o una multa del duplo de la cantidad adeudada.

Si estos hechos fueren ejecutados por varias personas mediante previo acuerdo, si fueren ejecutados por personas pertenecientes a las explotaciones agrícolas que conforme a las leyes especiales deban ser considerados como grandes explotaciones agrícolas de " Kulaks " que se hallen comprendidos en el grupo tercero del impuesto sobre la renta aun no mediando acuerdo serán sancionados con privación de libertad o trabajos correccionales obligatorios hasta un año o multa de hasta el décuplo de la cantidad adeudada.

Artículo 60.I. La falta de pago dentro del plazo del impuesto especial de guerra, no obstante la posibilidad de pagarlo, será sancionado con trabajos correccionales obligatorios hasta tres meses o multa que no excederá del triple del impuesto debido.

" Si los mismos hechos fueren ejecutados por una persona condenada por falta de pago del mismo impuesto en el año fiscal anterior o el corriente, será sancionada con trabajos correccionales obligatorios hasta seis meses o multa que no exceda del quintuplo del impuesto adeudado ".

" Si los hechos anteriores fueren ejecutados, aunque sea por primera vez por varias personas, mediante previo acuerdo, serán sancionadas con privación de la libertad hasta de dos años ".

"Artículo 62. La ocultación organizada de común acuerdo o la falsa declaración de datos sobre objetos sometidos a impuestos serán sancionados con privación de libertad de hasta dos años o trabajos correccionales obligatorios hasta un año con o sin confiscación parcial de bienes, en cuanto a los instigadores, y en cuanto a los demás participantes, con multa hasta del quintuplo de la cantidad adeudada.

La reiterada ocultación, aun cuando sea sin concierto con las demás personas obligadas al pago, será sancionada con las demás medidas de defensa social previstas para los organizadores y jefes de la ocultación organizada "

" Si la ocultación tuviere lugar por primera vez se impondrá una multa cuyo importe podrá ascender al quintuplo de la cantidad adeudada ".³²

A R G E N T I N A

La ley de aduanas establece en los artículos 188, 189-190, 191 y 196 diversas clases de penas para los responsables del delito de contrabando y encubrimiento de contrabando.

Se prevé más de una pena principal conjunta que son -- las de prisión, multa, inhabilitación y comiso establecidas por los artículos 188 párrafos primero, 190, 191, y 196 de la ley de aduanas.

Cuando el tribunal resuelve condenando, la condición -- de dichas penas implica aplicarlas todas.

Por otro lado, la ley de aduanas contempla la posibilidad de aplicar penas no sólo a las personas físicas sino -- también a las personas ideales en su artículo 90.

La pena de prisión en el contrabando simple tiene un -- mínimo de un mes hasta el máximo de 6 años y en el supuesto del contrabando calificado dicho margen se establece entre -- los dos y los diez años.

En el artículo 193 de la ley de aduanas se establece -- que ninguna condena aplicada por delito de contrabando o su tentativa será susceptible de condena condicional.³³

33 Aftalión Enrique R. " Tratado de Derecho Penal Especial" Tomo IV, La Ley, Buenos Aires, 1969, pág. 337.

Con respecto a la multa, el monto de esta, fijado en el artículo 196 alcanza de cuatro a veinte veces el valor de los efectos de la mercancía contrabandeada. 34

En lo que se refiere a la pena de inhabilitación, los artículos 190 y 191 de la ley de aduanas prevén diversas inhabilitaciones que funcionan como penas principales conjuntas con las de multa y prisión.

El artículo 190 prevé la inhabilitación especial de uno a diez años, si se tratare de personas físicas que ejercen el comercio. 35

El artículo 191 de la ley de aduanas establece la inhabilitación absoluta para los funcionarios o empleados públicos condenados por contrabando por doble tiempo del de la condena.

Pena de comiso. Esta pena está prevista como pena principal conjunta en la ley de aduanas. El comiso se refiere a todo medio o vehículo de transporte, animales y demás elementos que fueren empleados para la comisión del delito, así como las mercaderías o efectos del contrabando. 36

Las penas para las personas ideales. El artículo 190 de la ley de aduanas establece diversas sanciones como son:

34 Ibidem, pag. 340.

35 Ibid, pag. 341.

36 Idem, pag. 343.

la pérdida de la concesión, privilegios y prerrogativas de que gozare la persona ideal, retiro de la personería jurídica y cancelación en el Registro Público de Comercio, -- cuando se trate de sociedades comerciales sin personería jurídica.

Para que proceda la imputación del delito es necesario que haya sido perpetrado por sus representantes y en el desempeño de sus funciones. De lo contrario la responsabilidad es individual. ³⁷

PAISES QUE TIPIFICAN EL DELITO DE EVASION FISCAL EN EL CODIGO PENAL.

B O L I V I A

El Código Penal Boliviano recoge la evasión de impuestos en su artículo 231, cuyo texto es el siguiente: El que obligado legalmente o requerido para el pago de impuestos no los satisficere u ocultare, no declare o disminuyere - el valor real de sus bienes o ingresos, con el fin de eludir el pago o defraudar al fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a un año y multa de veinte a cincuenta días. 38

Es una actitud digna de alabarse el hecho de que el derecho boliviano incluya en su Código Penal el delito de evasión fiscal y muy acertada ya que los delitos que están insertados en ordenamientos especiales demuestran la falta de criterio jurídico.

C H E C O S L O V A Q U I A

El Código Penal checoslovaco se ocupa de la penalización del fraude fiscal. El artículo 148 establece que "toda persona que en mayor volumen acorta deliberadamente el impuesto, derecho u otra tasa similar, será castigado con privación de libertad de uno a tres años, o con medida reformativa o multa ". 39

38 Serrano Gómez, Alfonso. Op Cit pág. 39

39 Ibidem, pág. 90.

La privación de libertad puede ser de uno a cinco -- años, si en el fraude intervienen con el autor, por lo menos, dos personas más; se viola un sello oficial para tales fines, o se causan daños considerables con el fraude.

Como puede observarse, en carácter de penas principales siguen ocupando un lugar central, así como sucede en el penal común, las penas privativas de libertad y las multas, las cuales pueden ser conjuntas, separadas o alternativas.

Sólo que a diferencia de lo que sucede en los Códigos Penales, las multas están más generalizadas que las privaciones de libertad y se caracterizan por alcanzar montos -- mucho más elevados que los que establecen dichos códigos -- por ejemplo, en Francia han podido alcanzar la cantidad de 800,000,000.00 de francos.

Otra pena principal establecida por la legislación penal social-económica, y que le es peculiar, es el apercibimiento o reprimenda consagrado, por ejemplo, por el derecho suizo. Según parece, la medida sólo ha sido pronunciada en muy contados casos, y le es en general contraria la doctrina, sobre la base de que si una infracción no merece por lo menos una multa, es mejor no perseguirla. ⁴⁰

Otra medida, también propia de esta legislación es la transacción penal. A simple vista, parecería el equivalente de la llamada "oblación voluntaria de multa", aceptada por diferentes legislaciones (como por ejemplo, el antiguo artículo 64 del Código Penal argentino). Sin embargo no se trata de la misma institución, porque en el caso de la oblación el que se encuentra en las condiciones legales puede acogerse a su beneficio, sin existir la posibilidad de que le sea negado. En cambio, en la transacción, tal -- como se aplica, por ejemplo, en Francia, el asunto da pábu lo a curiosas componendas entre imputados y funcionarios -- de control económico. 41

Pero lo que distingue verdaderamente al Derecho Penal Económico en la legislación comparada es la abundancia y -- variedad de las sanciones accesorias o complementarias que instituye como por ejemplo:

INCAUTACION DE BIENES. Esta medida tiende no tanto a alcanzar al autor de la infracción en su patrimonio, como a impedir la prosecución de la ilícita actividad que se realiza con determinados bienes, por el sencillo procedimiento de eliminarlos de la circulación.

Lo anterior implica que en las legislaciones francesa y holandesa la medida corresponde aun en los casos en que ninguna persona determinada resulta inculpa. 42

41 Ibidem, pág. 122

42 Loc Cit, pág. 122

En el caso que esta incautación asuma los caracteres de una confiscación especial es necesario que se conceda a terceros interesados las garantías necesarias.

PUBLICACION DE LA SENTENCIA. Esta medida ha sido criticada por algunos, en razón de exhibir un cierto carácter infamante. Pero, por otra parte, se la defiende porque puede ser útil para noticiar a las gentes contra ciertas prácticas y prevenirlas contra sus autores.

Según parece, esta sanción fue abundantemente puesta en práctica en Suiza, en la que habría demostrado eficacia intimidatoria. ⁴³

Francia aplica esta sanción y los tribunales pueden publicar la sentencia en forma íntegra o parcial a costa del condenado, en los diarios que el tribunal designe y fijarlos en los lugares que él indique.

INCAUTACION DE BENEFICIOS ILEGALES. Esta medida, que puede ser impuesta además de la multa y de las incautaciones pertinentes, parece haberse empleado, especialmente en Suiza, Holanda y Alemania, como muy eficaz instrumento de lucha contra la delincuencia social económica. ⁴⁴

CLAUSURA DE EMPRESA O INTERVENCION DE LAS MISMAS. Esta es una sanción clásica del Derecho penal social-económico, --

43 Loc Cit, pág. 122

44 Ibidem, pág. 123

que se hace efectiva sobre la empresa en cuyo nombre o beneficio se realizó el acto ilícito, sin importar quien sea el autor material del mismo.

En el Congreso de Roma de 1953, los relatores de Holanda, Alemania y Suiza dieron cuenta de la amplia aplicación de que han sido objeto estas medidas en sus respectivos países.

La intervención de empresas es un medio adecuado para evitar ciertos inconvenientes económicos sociales que suelen acarrear la clausura de los negocios (despidos, perjuicios a acreedores, malventa de mercaderías, indefinida inutilización de locales, etc.)

Es de llamar la atención el hecho de que la legislación holandesa faculta a los jueces para acordar una indemnización al damnificado, a cargo del Estado, en caso de resultar injustificadas una prolongada clausura preventiva.

45

INTERDICCION DEL EJERCICIO DE LA PROFESION. Como ciertas actividades comerciales o industriales requieren el cumplimiento de determinados requisitos como: inscripción en registros, licencias etc. Se impone a guisa de sanción, la eliminación temporal, por tiempo indeterminado, del infractor, medida equivalente de la pena de inhabilitación que contienen los Códigos Penales.

En el caso de que la sanción se imponga por tiempo in determinado, es conveniente prever un procedimiento regulado para su eventual cesación. En determinados casos es también posible dejar librada, a la jurisdicción disciplinaria propia de las asociaciones profesionales, la represión de algunas infracciones. 46

EXPULSION DE EXTRANJEROS. Se trata de una consecuencia accesoría indiscutible sobre la base de que es un atributo de la soberanía estatal.

Su aplicación en los países europeos ha presentado serias dificultades en tiempo de guerra, por la clausura de las fronteras. 47

PERDIDA DE DERECHOS POLITICOS Y DE DETERMINADOS DERECHOS CIVILES. Esta sanción complementaria esta prevista en el artículo 20 del Código Penal Soviético dentro de las llamadas "medidas de defensa social", para el caso de que se presenten circunstancias especiales de agravación. Las circunstancias de agravación están previstas en el artículo 47 del Código Penal soviético.

Es de llamar la atención dentro de las medidas de defensa social entre otras las siguientes: la represión pública y el resarcimiento obligatorio del daño ocasionado. Estas sanciones pueden incluso agravarse con el fusilamiento en la evasión fiscal en tiempo de guerra.

46 Ibidem, pág. 124

47 Ibid, pág. 123

C A P I T U L O I I I

NATURALEZA DE LOS DELITOS FISCALES

a) Concepto de delito.

La denominación " Delitos Fiscales " comprende dos elementos como son: Qué es el delito y cuáles son los bienes del Fisco conculcados.

En lo que concierne al contenido que integra la designación " delito ", como acertadamente sostiene Rivera Silva: " para no perdersnos en la selva de definiciones existentes, recurrimos a una definición amarrual, es decir, a una idea al " alcance de la mano " y la cual bien puede sintetizarse diciendo que delito es lo que " no debe hacerse " so pena de quebrantar con el desacato, lo establecido por el Estado para hacer posible la vida gregaria ".⁴⁸

Por otra parte, en lo que respecta al término " fiscal " como bien dice Rivera Silva; la palabra proviene de Fisco, cuyo contenido varía al través de la historia y que partiendo de su aceptación latina *fiscus*; que significa cesta de mimbre, cesta que los romanos utilizaban para guardar el dinero, actualmente llega a ser sinónimo de erario, o lo que es lo mismo, tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado, para dar cumplimiento a sus-

48 Rivera Silva, Manuel. Op Cit pág. 7

obligaciones como representante de la sociedad organizada.

En el capítulo del Código Fiscal de la Federación denominado " De los Delitos Fiscales ", se encuentran los -- eventos punitivos " contra " el Fisco, o lo que es lo mismo, lo que si se hace, daña el Tesoro Público (Fisco) y -- que mediante la amenaza de la sanción, se pretende que no -- se efectúe. 49

De acuerdo a lo anterior podemos dar una definición -- de delito fiscal diciendo: Es un delito pluriofensivo que -- causa un daño patrimonial directa e inmediatamente a la Ha -- cienda Pública y que, en segundo término lesiona la pro -- ducción, distribución y consumo de bienes y servicios y el -- desarrollo nacional, impidiendo que el Estado de cumpli -- miento a sus altos fines sociales.

b) El bien Jurídico Tutelado.

En lo que concierne al bien jurídico afectado por los delitos económicos, el hecho de que puedan afectar la propiedad de los particulares no es motivo suficiente para encasillarlos bajo este epígrafe, porque como es bien sabido que muchos delitos pueden afectar más de un bien jurídico simultáneamente.

Las infracciones económicas aunque puedan lesionar intereses de particulares, se caracterizan por el hecho que afectan y perjudican la política de intervencionismo en lo económico-social que todos los estados contemporáneos se han visto obligados a adoptar en mayor o menor medida, como consecuencia de la inseguridad y desajuste económico que caracteriza nuestro tiempo.

Atendiendo a que el Derecho Económico se define como " el derecho de la Economía organizada ", y que esa organización se realiza en función de un " orden público económico ", se puede decir que dicho orden público económico es el bien jurídico en que cabe centrar la noción de delito económico.⁵⁰

Por otro lado, se puede sostener, que en los delitos económicos transparece, por encima de la eventual --

lesión a particulares o a organismos o reglamentaciones administrativas, el daño actual o potencial a la economía nacional considerada en su conjunto, o , cuanto menos, contra instituciones funcionalmente importantes de ese conjunto.

R. Aftalión manifiesta que " Cuando un contrabandista burla minuciosas reglamentaciones aduaneras o cuando un contribuyente evade al Fisco, algunos piensan que se trata de infracciones " artificiales ", en el sentido de que no revisten un auténtico y profundo disvalor moral - desde el punto de vista del ciudadano común ".

" Ese término de " artificiales " es impropio porque el acto de contrabando o defraudación sólo puede parecer ajeno a la reprobación ética si se omite advertir que, tras su posible banalidad o formalismo, encubre la asocialidad y el daltonismo moral de sus autores a quienes no les importa la lesión artera que infringen al conjunto de la economía y, por ende, a la comunidad de sus conciudadanos ".

" Existe la posibilidad de que el legislador se extralimite en el ejercicio de su potestad, configurando como delitos hechos cuya punición no sería indispensable para la protección del orden público económico. Pero con

excepción de estas hipótesis marginales, siempre posibles, en todo país, bajo cualquier régimen, el legislador no es más que el portavoz oficial por medio del cual una Comunidad expresa sus juicios valorativos. Como bien dice Novoa Momreal, citando a Welzel, " al proscribir y sancionar el apartamiento realmente manifestado de los valores fundamentales del pensamiento jurídico, el Estado exterioriza, del modo más ostensible de que dispone, la validez inviolable de estos valores positivos de acto forma el juicio ético-social de los ciudadanos y fortalece su sentimiento de permanente fidelidad al Derecho ".

51

Por otro lado, García Domínguez manifiesta con atinencia que en el capítulo relativo del Código Fiscal de la Federación la lista enumera delitos contra el fisco y delitos que no afectan a éste o no lo afectan directamente, como por ejemplo, la disposición indebida de bienes depositados, las visitas domiciliarias o los embarcos indebidos, el robo en recinto fiscal y el daño en bienes en posesión fiscal.

Existen delitos que no perjudican al erario público sino que entrañan únicamente una situación de peligro -- como por ejemplo, la omisión de solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la duplicidad de clave de dicho Registro, los informes falsos a tal Registro, la ocultación, alteración o destrucción de docu-

mentos para efectos fiscales.

Hay casos en que se autoriza castigar no la comisión de una infracción sino la simple presunción de que pudo cometerse.

Hay otros casos más en que se amenaza con privar de la libertad a quien por imprudencia no conserva los documentos con los que acredite la legal estancia de un objeto en el país, o que no pida los documentos a quien se los ha ya regalado y para el caso de que venda tales objetos.⁵²

También se observa que en dicho capítulo hay delitos que sólo repiten innecesariamente, los que ya existen en el Código Penal.

En cambio, hay delitos contra el Erario Público que tipifican conductas que causan daño patrimonial directa e inmediatamente a la Hacienda Pública como es el caso de la evasión fiscal y del contrabando por omisión en el pago de los impuestos.

Estos delitos deberían estar claramente enfocados a proteger el bien jurídico constituido por la Hacienda Pública.

52 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986

Reyes Tayabas citado por García Domínguez manifiesta que: " Tales delitos se han de determinar, precisar y definir por el imperio del bien jurídico tutelado, de -- tal manera, que el origen, existencia, estructura, alcance, límites y fines de las figuras típicas solo puedan -- hallarse en el bien jurídico tutelado." 53

Los delitos contra el fisco han de exigir que la -- conducta respectiva cause un verdadero perjuicio a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, no deben tipificarse conductas que solo lo constituyan una situación de peligro.

Por eso, en lugar de muchas figuras decorativas es -- más conveniente tener menos tipos pero mucho más eficaces.

Es mejor poner más atención en el resultado propiamente dicho y no en el medio para conseguirlo.

Los delitos fiscales no solo afectan a la Hacienda Pública, sino que por lo contrario son delitos pluriofensivos, ya que no solo se daña el patrimonio de la Hacienda Pública, sino que se lesiona directamente el buen funcionamiento de los tributos en la economía.

53 Reyes Tayabas Jorge: " Los Requisitos de Procedibilidad en los Delitos Fiscales y la Petición de Sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", Inédito.

Los delitos contra el fisco afectan también el ahorro la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, -- etc. Por lo tanto, con los delitos fiscales se pretende -- proteger la integridad del orden económico en forma indi-- recta. 54

Por lo tanto, el delito fiscal es un delito pluriofen sivo por medio del cual se pretende proteger de manera di-- recta e inmediata al Erario Público y de modo indirecto o-- mediato la integridad del orden económico el cual es nece-- sario para que el Estado pueda dar cumplimiento a sus fi-- nes como representante de la sociedad.

54 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Con -- greso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación -- de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de -- 1986.

CAPITULO III

NATURALEZA DE LOS DELITOS ESPECIALES

c) Legislación Especial.

Los delitos especiales están tipificados en los capítulos correspondientes de las diversas leyes administrativas.

Se puede observar fácilmente que estos delitos participan de una naturaleza sustancialmente idéntica a los contenidos en el Código Penal.

Estos delitos forman parte del Derecho Penal, y por lo tanto, deben salir del ámbito de la legislación administrativa para ubicarse en un capítulo especial del Código Penal.

La circunstancia de que encontremos delitos en leyes administrativas, no altera la naturaleza de las normas.

Por otro lado, García Domínguez señala acertadamente que en la legislación administrativa encontramos normas — que tienen variantes si se atiende al Derecho penal tradicional, normas que duplican las disposiciones de la parte general del Código Penal, e incluso tipos que sólo repiten en lo esencial los que contiene el Código Penal.

Los delitos especiales dice: " Han crecido en México-- sin un orden ni concierto, en ese crecimiento no ha habido una planeación general, ni programas específicos por materia, ni reglas de técnica legislativa, ni un área responsable ".

" Como resultado de esa dispersión de normas, se observa una gran anarquía ya que no ha habido criterios y menos uniformes, para tipificar delitos, establecer los montos de las penas o para elaborar las normas especiales ".

" El gran cuerpo normativo que constituye los delitos especiales, no es funcional. Además de repeticiones inútiles del Código Penal, un considerable número de normas que los tipifican resultan obsoletas, porque no responden a -- las necesidades actuales y se da una desconexión entre una gran parte de los delitos especiales y las exigencias de -- la realidad social ".⁵⁵

55 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de - 1986.

C A P I T U L O I I I
NATURALEZA DE LOS DELITOS FISCALES

d) Hipótesis.

I) Los delitos tipificados en el capítulo relativo del Código Fiscal de la Federación, constituyen ilícitos de naturaleza idéntica a los que establece el Código Penal.

II) De todos los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, sólo el contrabando y la evasión fiscal tienen una aplicación práctica.

III) Los delitos tipificados en los capítulos correspondientes de las diversas leyes administrativas no tienen una aplicación práctica como lo señala acertadamente García Domínguez.

IV) En el capítulo respectivo del Código Fiscal de la Federación, hay delitos que sólo duplican innecesariamente los que ya existen en el Código Penal como bien dice García Domínguez.

V) Los delitos especiales han crecido en forma desordenada sin criterios uniformes para tipificar delitos ni reglas de técnica legislativa como lo señala G. Domínguez.⁵⁶

56 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986.

CAPITULO IV

REACCION SOCIAL

Los estudios sobre reacción social en los delitos de cuello blanco son incipientes en nuestro continente. No sabemos lo que piensan los distintos sectores de nuestra sociedad sobre las conductas desviadas.

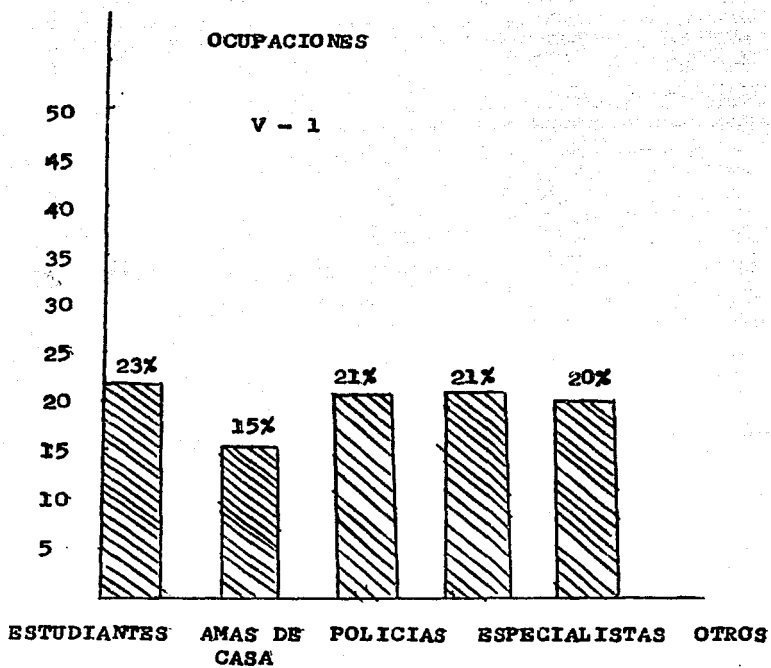
De ahí que consideramos importante conocer la opinión de algunos grupos sociales porque la reacción social es de suma importancia en los estudios sobre la delincuencia económica para valorar los mecanismos que han permitido la impunidad de tan perniciosas conductas.

Para tal efecto se manejaron siete variables a saber:

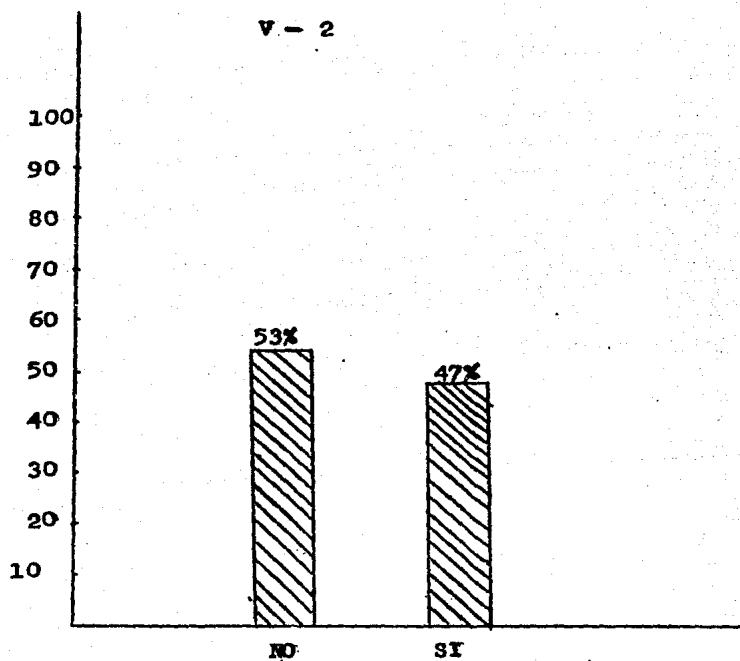
- 1) Ocupaciones.
- 2) Conocimiento de la legislación fiscal.
- 3) Opinión sobre los delitos fiscales.
- 4) Conocimiento del daño ocasionado por los delitos fiscales.
- 5) Instrumentos punitivos.
- 6) Credibilidad respecto de la aplicación de la ley.
- 7) Necesidad de publicar las sentencias fiscales.

Los porcentajes de las ocupaciones es el siguiente:

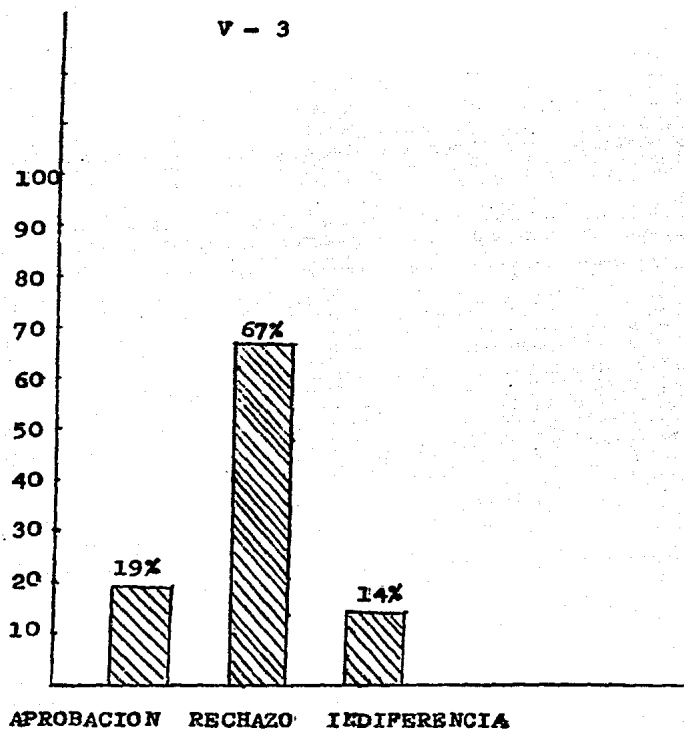
1) Estudiantes	23%
2) Amas de casa	15%
3) Felicias	21%
4) Especialistas	21%
5) Otros	<u>20%</u>
	100%

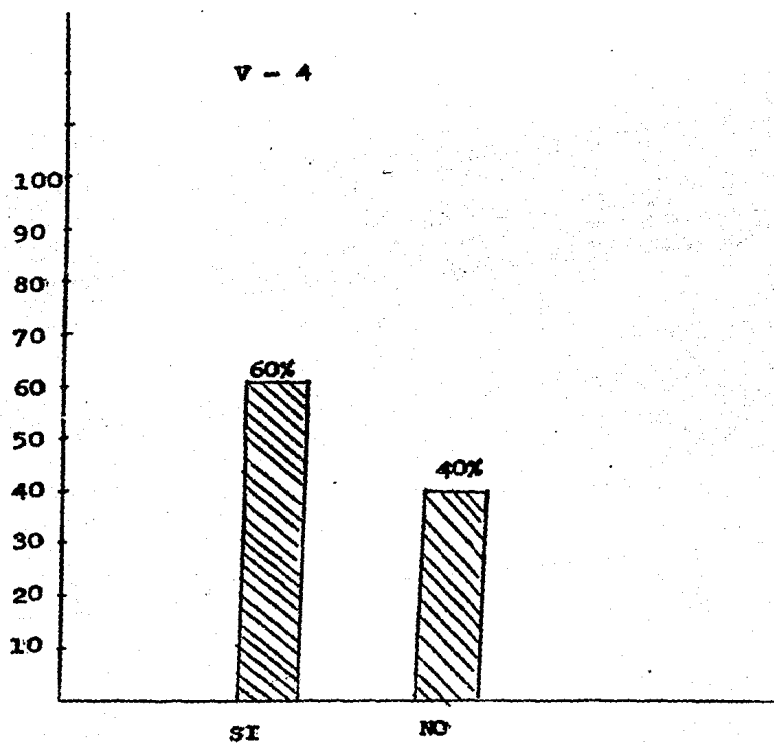


CONOCIMIENTO DE LA LEGISLACION FISCAL



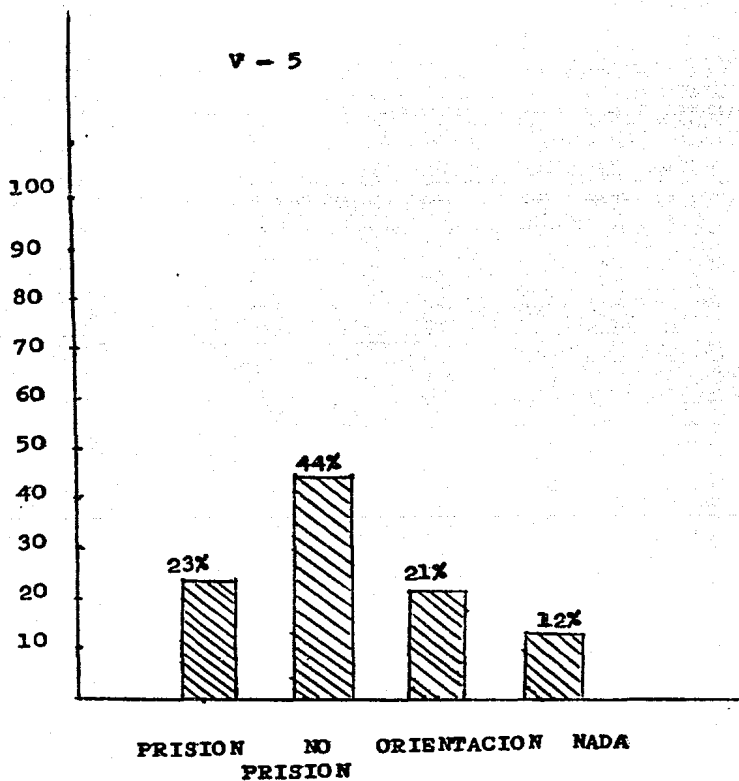
OPINION SOBRE LOS DELITOS FISCALES

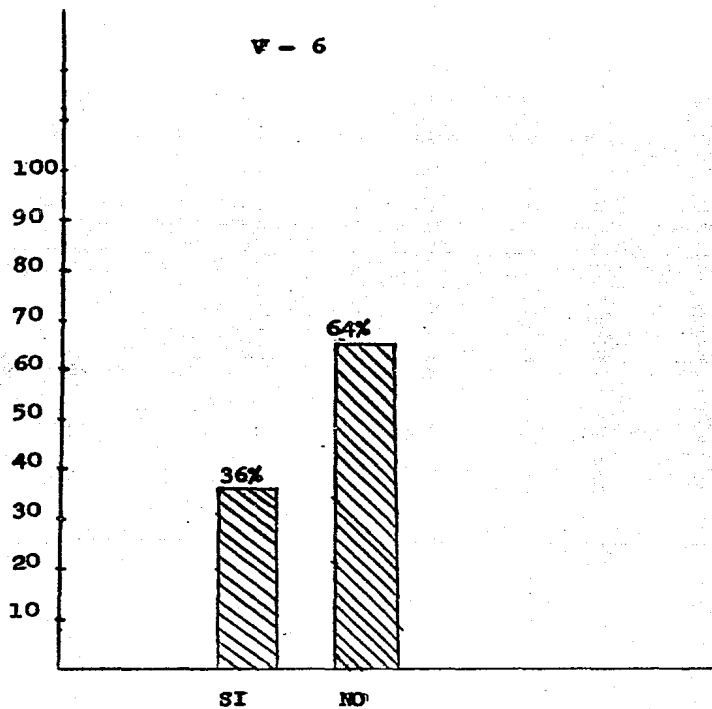


CONOCIMIENTO DEL DAÑO PRODUCIDO POR LOS DELITOS FISCALES

INSTRUMENTOS PUNITIVOS

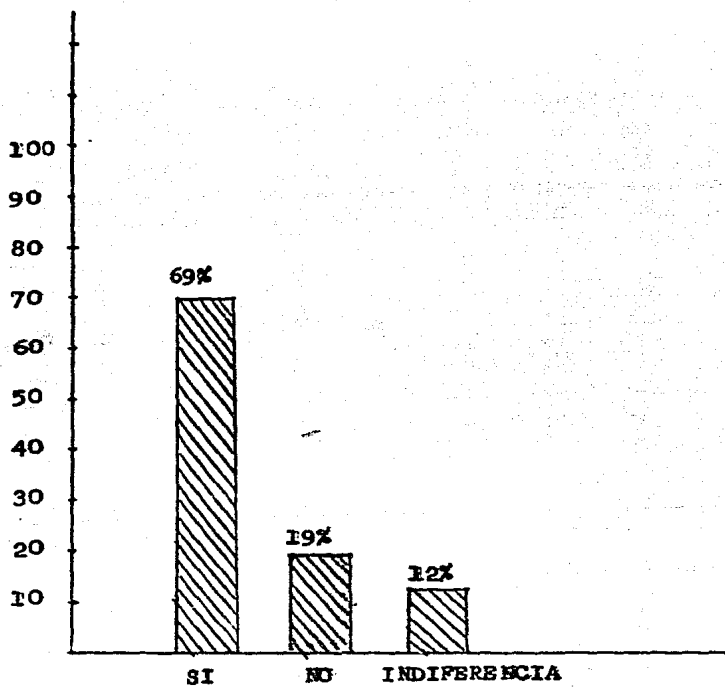
V - 5



CREDIBILIDAD RESPECTO DE LA APLICACION DE LA LEY

NECESIDAD DE PUBLICAR LAS SENTENCIAS FISCALES

V - 7



Con base en los resultados de la investigación practi cada podemos decir que es notorio que la opinión pública - manifiesta una cierta indulgencia al juzgar a la evasión - fiscal, a pesar de que supuestamente conoce el daño que -- producen los delitos fiscales.

La falta de conciencia social hace que no se produzca alarma social como consecuencia de los delitos fiscales, - porque no se siente claramente que al evadir al fisco no - se está lesionando a un ente abstracto, sino al resto de - los ciudadanos.

Por lo tanto, debe procurarse producir una mayor conciencia de las consecuencias reales que la evasión acarrea para que, cada vez, el pago íntegro y a tiempo de los im-- puestos se convierta en una práctica automática y ética de actuación propia y de juicio respecto de los demás, porque el hecho de que los ciudadanos no sientan alarma por los - delitos fiscales no implica que tales delitos no hagan pe-- ligrar los cimientos fundamentales de la sociedad.

Por lo tanto, podemos decir que no hay una recta conciencia fiscal en la comunidad.

C A P I T U L O V
EL COSTO SOCIAL DEL DELITO

a) Daño Ocasionado.

El fraude al fisco es un fenómeno que se presenta desde la aparición de los impuestos, es decir, surge simultáneamente al nacimiento de las contribuciones, ya que desde siempre el contribuyente ha tratado de evadir sus obligaciones fiscales.

Uno de los factores que contribuyen a la existencia del fraude fiscal es la tendencia natural de los seres humanos a impedir que su patrimonio se disminuya; otro es la presión fiscal cada vez más fuerte.

Nuestro sistema fiscal es muy complicado y generalmente es poco claro, sencillo e injusto. Estos elementos son necesarios para alcanzar una política fiscal eficaz.

Actualmente la evasión fiscal es muy alarmante por los graves perjuicios que produce.

García Domínguez manifiesta que: " A pesar de que no existen estadísticas, autores latinos en general y mexicanos en particular, afirman que el monto total de la evasión asciende al 60 o 70% de lo que debiera recaudarse de acuerdo con la presión tributaria teórica ". ⁵⁷

57 " LOS DELITOS FISCALES " : Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986.

El auténtico sujeto pasivo de la evasión fiscal es la colectividad, ya que el Estado dispone de medios para atenuar la disminución de recursos que conlleva la evasión.⁵⁸

Debido a la importante función que tienen los impuestos en el moderno Estado social de derecho, se considera a la evasión fiscal como una de las enfermedades más graves de la sociedad actual.

Uno de los daños que ocasiona la evasión fiscal es la situación de desigualdad y en consecuencia de injusticia entre los contribuyentes que evaden y los que sí cumplen sus obligaciones fiscales.

Por otra parte, en tanto que el impuesto es un importante instrumento para la redistribución de las rentas, la evasión la impide y aumenta las desigualdades, ya que no todos los contribuyentes poseen igual capacidad para defraudar; normalmente las clases altas tienen mayores medios para evitar los impuestos y desplazan la carga fiscal hacia los de menores ingresos que carecen de posibilidad para defraudar.⁵⁹

Por ejemplo, a las personas que trabajan para el Estado o para la iniciativa privada les son retenidos sus impuestos por ser una obligación de los patrones establecida en la ley del Impuesto sobre la Renta lo que les impide --

58 Martínez Pérez, Carlos: " El Delito Fiscal ", Ed. Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 112 y 114.

59 Ibidem, pág. 115.

evadir al fisco.

Por el contrario, las clases económicamente fuertes debido a la posición que tienen en la sociedad gozan de una gran capacidad para evadir sus obligaciones fiscales.

Es incuestionable que la evasión fiscal daña valores fundamentales de la vida comunitaria.

Por su parte Miranda Gallino manifiesta: " En lo fiscal, donde el delito económico va asociado generalmente con el fraude al fisco, y en su forma específica el contrabando, incide gravemente en el desequilibrio de las finanzas públicas, además de repercutir sobre la producción y el comercio honestos, expuestos a la ruina por la imposibilidad de igualar al inescrupuloso competidor que vende o utiliza productos o materias que han eludido los gravámenes aduaneros ".

" En la cuestión moral se da el daño más grave, porque la impunidad de esa perniciosa delincuencia forma el hábito de burlar la ley y de allegarse riquezas por cualquier medio, lo que produce el desaliento entre los ciudadanos que sí cumplen sus obligaciones tributarias y el deterioro progresivo de la tabla de valores de nuestra moral pública y privada ".⁶⁰

⁶⁰ Miranda Gallino, Rafael: " Delitos Contra el Orden Económico " Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970. págs. 13 y 14.

" Su peligrosidad deriva no sólo de sus amplios efectos, sino de sus modalidades de actuación y de impunidad "

" Esa modalidad de actuación y el poder financiero — que adquiere, le permiten por medio del adosoramiento y la corrupción, buscar apoyo que le aseguren la impunidad, facilitada por la deficiencia del cuerpo legal represivo, es estructurado para el delito convencional y por la casi total imposibilidad de ejercer en el campo del delito económico — una oportuna y eficiente prevención "

El delito contra el orden económico dice Miranda Gallino: " Es la conducta punible que produce una ruptura en el equilibrio que debe existir para el normal desarrollo — de las etapas del hecho económico; o bien, la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones — económicas públicas, privadas o mixtas y que como consecuencia ocasiona daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este — daño ". 61

61 Miranda Gallino, Rafael: " Delitos Contra el Orden Económico ", Ed. Astrea, Buenos Aires 1970, pág. 25.

C A P I T U L O V

EL COSTO SOCIAL DEL DELITO

b) Reparación del Daño.

Una de las características de la delincuencia fiscal es la absoluta impunidad de la que gozan sus autores.

En las prisiones no encontramos evasores fiscales o contrabandistas. Cuando en algún caso se investigan estas conductas, las mismas no llegan a una resolución que implique una sanción .

Esa impunidad se debe al fuerte poder económico y social de sus autores así como a la complicidad de las autoridades y a la complejidad de las leyes especiales que buscan regular estos hechos, los cuales pueden ser manejados por peritos legales y contables.

Por su parte García Vizcaino manifiesta: " Cuando un infractor es aprehendido no supone ni tampoco asegura el total resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados. Muchas son las argucias de que se valen los seres humanos para eludir sus obligaciones, como por ejemplo: disipación de bienes, ocultamiento, simulación de pérdidas, invocación de ignorancia, extravío de comprobantes, ventas indeterminadas, hurtos o robos no denunciados, etc." 62

" Cuando el sujeto es presentado y se allana al pago de los impuestos y sus correspondientes recargos o sea, -- multas e intereses, el Estado tampoco tiene un resarcimiento completo ".

" La prescripción de las multas e intereses limita el resarcimiento estadual a un número pequeño de ejercicios -- imponibles. El Estado por obra de personas físicas, ha sufrido un daño consistente en la falta de los ingresos fiscales. El perjuicio que sufre el Estado es enteramente separado y distinto del daño inferido. El perjuicio queda -- perfectamente delimitado en la falta de aportación de cargas públicas financieras en el monto, época, forma y medios pertinentes ".

" De este perjuicio derivarán los daños: toda la estructura del Estado ha sido puesta en peligro por la falta del regular ingreso impuesto por la ley; El Estado recibe el ataque directo e incisivo a su funcionamiento; su base financiera, sustento de su accionar público, ha sido desconocida, olvidada, repudiada, violada." ⁶³

Por otro lado, García Viscaino manifiesta que internamente la situación sufrida por el Estado queda acertadamente descrita por Mac Culloch quien dice: " Fuera superfluo entrar en mayores razonamientos para probar la utilidad --

o mejor dicho, la necesidad de levantar fondos conque subvenir a los gastos públicos. La experiencia de todos los siglos y de todos los países demuestra que el mantenimiento del buen orden y la tranquilidad en el interior, la segunda contra las invasiones extranjeras y la pronta e imparcial administración de justicia, son absolutamente indispensables al ejercicio vigoroso de la industria, a la acumulación de la riqueza y al bienestar de la sociedad; y que, donde estas condiciones faltan, la energía de la población se prostra, la industria se paraliza y la pobreza y la barbarie se difunden universalmente. Es pues imperativa la obligación de adoptar medidas adecuadas para asegurar los medios que tanto bien pueden realizar por un lado y por tanto evitar otro. El gasto que el logro que tamaños objetos ocasiona es utilísimo; interesa indudablemente a la existencia del cuerpo político y produciendo una ventaja común, debe costearse de la masa de contribuciones de la sociedad. De aquí el principio fundamental de que todos los súbditos deben en cuanto es posible, contribuir según sus facultades a la reunión de los fondos necesarios al sostenimiento de las escuadras y de los ejércitos, de los distintos funcionarios y de las instituciones, para hacer frente a las agresiones hostiles, mantener la paz doméstica, fomentar la prosperidad y proteger a todo ciudadano en el goce inalterable de su propiedad y de sus derechos.

64

C A P I T U L O V

EL COSTO SOCIAL DEL DELITO

c) Derecho Comparado.

Los estudios sobre el costo social de los delitos económicos en América Latina son nulos.

En otros países sí existen estudios al respecto como lo señala Marco del Pont al decir: " En algunos países se brindan informes sobre las pérdidas ocasionadas por fraudes fiscales, que en los Estados Unidos oscilaron algunos años atrás (1967) entre los 25 y los 40 millones de dólares, y por ventas ilegales de drogas 500 millones de dólares ".

" En Canadá los especialistas de la policía en delitos económicos investigaron (1975) sobre 2,600 casos que habían ocasionado pérdidas por más de 200 millones de dólares ".

" La mitad de las quiebras en Québec (1985) se consideraron fraudulentas y ocasionaron pérdidas por cerca de 77 millones ".

" En Francia los fraude fiscales se estiman en 1972 - en 25,351.350,000 francos, lo que significa entre un 20 a un 25% del presupuesto del país o el equivalente de los créditos a la educación nacional ".⁶⁵

65 Marco del Pont K., Luis: " Delitos de Cuello Blanco y Reacción Social " Cuadernos del Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 1981, págs. 23 y 24.

" El Ministerio de Hacienda de Italia estima la evasión tributaria en 5 billones de dólares al año ".

" También son significativas las cifras por daños causados por delitos económicos en la República Federal Alemana, calculados entre 10,000 y 55,000 millones de marcos -- por año ".

" En los Estados Unidos se calculó el costo de los delitos en el año de 1970 en 51,000 millones de dólares. Esta cifra aumentó en el año de 1974 a 88,600 millones de dólares y los delitos económicos se calculan en 231,000 millones de dólares al año, en los Estados Unidos de Norteamérica ".

" El costo social de los delitos de cuello blanco (particularmente los económicos) en proporción son mucho más graves que los delitos convencionales, así lo han determinado los estudios de Naciones Unidas ".

" Los criminólogos suponen que el daño ocasionado por la criminalidad de " cuello blanco " supera varias veces las pérdidas ocasionadas por la criminalidad patrimonial"

66

Como puede observarse, el daño producido por los delitos económicos es realmente alarmante, y además el aumento que han tenido en los últimos años.

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

- 1) Es necesario actualizar la legislación especial, es decir, se debe realizar una reforma jurídica del Derecho penal-especial.
- 2) Esta reforma jurídica, debe consistir en la eliminación de todas aquellas normas e ilícitos que no tienen ninguna aplicación práctica.
- 3) Las normas y delitos que resulten de la modernización deben salir de la legislación especial para --ubicarse en un capítulo especial del Código Penal.
- 4) Esta modernización del Derecho penal-especial debe estar bien planeada sobre bases de política criminal y técnica legislativa, en la cual debe participar la opinión de la comunidad.
- 5) Las sentencias fiscales deben publicarse en los diarios de mayor circulación para que adquieran un carácter infamante para los autores de delitos fiscales.
- 6) La publicación debe incluir además de la sentencia-

el seguimiento del caso, es decir, desde la consignación del evasor fiscal o contrabandista hasta la sentencia. Esto se debe hacer con el objeto de concientizar a la ciudadanía del daño que producen estos ilícitos.

- 7) Se deben aplicar medidas o, mejor dicho, sanciones mucho más severas que las actuales a los autores de esta clase de ilícitos,

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

- AFTALION, Enrique R.: " Tratado de Derecho Penal Especial " Tomos I y IV, La Ley, Buenos Aires, 1969.
- GARCIA VISCAINO, José: " El Delito de Evasión Fiscal ", --- Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1961.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel: Ponencia presentada al Congreso Commemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, agosto de 1986.
- HERNANDEZ ESPARZA, Abdón : " El Delito de Fraude Fiscal ", Editorial Botas, México, 1962.
- MARCO DEL PONT K., Luis : " Delitos de Cuello Blanco y --- Reacción Social " Cuadernos del Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 1981.
- MARTINEZ PEREZ, Carlos : " El Delito Fiscal ", Editorial --- Montecorvo, Madrid, 1982.
- MIRANDA GALLINO, Rafael : " Delitos Contra el Orden Económico " Editorial Astrea, Buenos Aires, 1970.
- MORENO HERNANDEZ, Moisés : " Algunas Bases para la Política Criminal ", Revista Mexicana de Justicia 1985 N°.2 Volumen 3 Abril-Junio de 1985.

REYES TAYABAS, Jorge: " Los Requisitos de Procedibilidad en los Delitos Fiscales y la Petición de Sobreseimiento por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ". inédito.

RIVERA SILVA, Manuel: " Derecho Penal Fiscal ", Editorial Porrúa, México, 1984.

SERRANO GOMEZ, Alfonso: " Fraude Tributario (Delito Fiscal)— Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977.

LEGISLACION CONSULTADA

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Ed. Porrúa, México 1986.

CODIGO DE COMERCIO, Ed. Porrúa, México 1986.

LEY DE AMPARO, Ed. Porrúa, México 1986.

LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS, Ed. Porrúa, México — 1987.

LEY GENERAL DE SEGUROS, Ed. Porrúa, México 1987.

LEY REGLAMENTARIA DEL SERVICIO PUBLICO DE BANCA Y CREDITO, Ed.— Porrúa, México 1987.

LEY DE INVENCIONES Y MARCAS, México, D.F. 1980.

LEY GENERAL DE POBLACION, Ed. Porrúa, México 1984.

LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACION, Ed. Porrúa, México 1984

LEY PARA PROMOVER LA INVERSION MEXICANA Y REGULAR LA INVERSION EXTRANJERA, Ed. Porrúa, México 1984.

LEY DE VIAS GENERALES DE COMUNICACION, Ed. Porrúa, México 1984.