



875209

UNIVERSIDAD VILLA RICA

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

“ ANÁLISIS JURÍDICO DEL DELITO DE
CONTRABANDO “

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

VENICE BORKOSOR GÁLVEZ GARCÍA

DIRECTOR DE TESIS

REVISOR DE TESIS

LIC. BERTHA PATRICIA GÓMEZ GONZÁLEZ

LIC. MARÍA ELENA USCANGA HUERTA

BOCA DEL RÍO, VER.

2005.

m. 348626



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

A MIS PADRES.-

Por todo su apoyo que me han brindado durante el transcurso de mi vida, por estar en esos momentos difíciles que mas los necesité a mi lado, ser mi ejemplo a seguir para esforzarme en obtener mis metas aun cuando estas tuvieran un obstáculo muy alto a vencer, por educarme, darme principios morales y así poder ser un hombre de bien para la sociedad, y la oportunidad de ser un profesionista digno de defender las bases, que son el cimiento de todo ser humano, y llevar a cabo a proteger lo mas valioso que uno como hijo puede considerar que son los valores del círculo familiar al que pertenece, por ser el reflejo del éxito que uno tendrá en su vida profesional.

A MI HERMANO.-

Por ser un buen hermano comprensivo, que sabe escuchar cuando uno tiene dudas o se siente afligido por problemas, por estar ahí en todo momento cuando mas te necesité, por sentirme orgulloso de que seas mi sangre, porque no hay mejor amigo que tu propio hermano, gracias por haber nacido y acompañarme en toda mi vida para no sentirme solo sabiendo que tengo un excelente amigo y hermano, porque juntos triunfaremos, porque como el amor de hermano no hay dos y no se compara con nada.

A MI NOVIA.-

Por ser mi amiga, mi compañera, y por querer compartir tu vida conmigo, apoyarme en todo momento en esos días que mas necesité alguien en quien poder contar mis penas, mis angustias, mis alegrías, mis necesidades, desde que te conocí siempre me tuviste paciencia y me enseñaste a ser mas sensato y tomar decisiones convincentes y firmes nunca a desconfiar de mi ideas y perseguir mis sueños, metas e ideales.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
--------------------	---

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del Problema	2
1.1.1 Justificación del Problema	2
1.2 Delimitación de Objetivos	2
1.2.1 Objetivo General	2
1.2.2 Objetivos Específicos	3
1.3 Formulación de la Hipótesis	3
1.4 Identificación de Variables	3
1.4.1 Variable Independiente	3
1.4.2 Variable Dependiente	4
1.5 Tipo de Estudio	4
1.5.1 Investigación Documental	4
1.5.1.1 Bibliotecas Públicas	4
1.5.1.2 Bibliotecas Privadas	4
1.5.2 Técnicas Empleadas	5
1.5.2.1 Fichas Bibliográficas	5
1.5.2.2 Fichas de Trabajo	5

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

2.1 Concepto de Derecho Aduanero.	6
2.2 Naturaleza Jurídica del Derecho Aduanero.	10
2.3 Autonomía del Derecho Aduanero.	11
2.4 El Derecho Aduanero y sus relaciones con otras Disciplinas.	13
2.5 Concepto de Aduana.	14
2.6 El Fisco.	16
2.7 Los Ingresos del Estado.	17
2.8 Concepto de Contrabando.	18
2.8.1 Características del Delito de Contrabando.	19
2.8.2 Elemento Objetivo.	20
2.8.3 Elemento Subjetivo.	21
2.9 Fuentes del Derecho Fiscal Mexicano.	21
2.10 Tipificación en el Código Penal Federal.	33
2.11 Definición Doctrinaria de Delito.	34
2.11.1 Delito de Contrabando y la Legislación Fiscal, Sanciones y su Aplicación por la Autoridad Fiscal.	35
2.11.2 Análisis Comparativo del Delito de Contrabando en el Derecho Penal, Derecho Fiscal y Derecho Aduanero.	38

CAPÍTULO III**DELITOS FISCALES**

3.1 Generalidades de los Delitos Fiscales	53
3.2 Concepto y Características de los Delitos Fiscales	57
3.2.1 Elementos por parte de los Actores en los Delitos Fiscales	60
3.2.2 Clasificación de los Delitos Fiscales	61
3.2.3 Prescripción de la Acción Penal en los Delitos Fiscales.	62
3.3 Autoridad que impone acción pecuniaria y su responsabilidad penal en los delitos fiscales	63
3.3.1 Responsables Solidarios	63
3.3.2 Delitos de Daño y de Peligro Fiscal	65
3.3.3 Delitos del Orden Común y del Orden Federal	65
3.4 Tipo Penal en Materia Fiscal	66
3.4.1 Contrabando	66
3.4.2 Hipótesis del Contrabando.	67
3.4.3 Presunciones del Contrabando.	70
3.4.4 Contrabando Calificado (artículo 107 Código Fiscal de la Federación).	71
3.4.5 Competencia para conocer del Delito de Contrabando.	73
3.4.6 Delito de Contrabando. No es requisito la previa querrela de la Autoridad Competente.	73
3.4.7 Evasión Fiscal	74
3.5 Conducta del Delito de Contrabando	74
3.5.1 Concepto de Tipicidad	75
3.5.2 La Antijuridicidad	76
3.5.3 La Imputabilidad	77
3.5.4 La Culpabilidad	77
3.5.5 La Punibilidad	77

3.5.6 El Resultado	78
3.5.7 Tentativa de Delito de Contrabando	78
3.6 Definición de Infracción Aduanera	79
3.6.1 Clasificación de las Infracciones Aduaneras	80
3.6.2 Disposiciones Fiscales del Infractor	81
3.6.3 Diferencia entre Infracción Aduanera y Delito Aduanero	82
3.6.4 Dualidad del Hecho Ilícito	82
3.6.5 Personas Físicas y Morales que pueden cometer Infracciones Aduaneras	84
3.7 Definición de Sanciones Aduaneras	86
3.7.1 Clasificación de las Sanciones Aduaneras	86
3.7.2 Objetivo de la imposición de las Sanciones Aduaneras	87
3.7.3 Finalidad de las Sanciones Fiscales	88
3.8 Mercancías sin Impuestos	88
3.8.1 Mercancías de Uso Personal (artículo 106 Código Fiscal de la Federación)	89
3.8.2 Mercancías Prohibidas	89
3.8.3 Comprobación de la Estancia Legal en el País	91
3.8.4 Imposición de Sanciones Accesorias	91
3.8.5 Impuestos al Comercio Exterior	92
3.8.6 Arancel y Cuota Compensatoria	93
3.9 Reglamentación de los Delitos Fiscales	93
3.9.1 Fundamento Legal de los Delitos Fiscales (Art. 6º del Código Penal Federal)	93
3.9.2 Sujetos del Impuesto al Comercio Exterior	94
3.9.3 Base Gravable de Importación y Exportación	94
3.9.4 Crédito Fiscal y Hecho Generador del Impuesto	95
3.9.5 Pena por Contrabando	95
3.9.6 Personas también Sancionadas con las Penas de Contrabando	96

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

4.1 El Contrabando como Delito	99
4.2 Procedimiento Penal	100
4.3 Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	102
4.4 Encubrimiento en los Delitos Fiscales	103
4.5 Prescripción de la Acción Penal	104
4.6 Competencia Fiscal	105
4.7 Cuantificación del Daño o del Perjuicio	105

Conclusiones

Recomendación

Bibliografía

Legisgrafía

I N T R O D U C C I Ó N .

Desde tiempos antiguos el hombre en sociedad ha venido tratando de pagar una menor cantidad por concepto de contribuciones, derivadas de operaciones de comercio exterior; así hay quienes se harán acreedores a sanciones administrativas o penales por haber infringido normas fiscales.

El contrabando es un delito por violación a una norma jurídica por parte de un individuo que debió cumplir con el deber jurídico por encontrarse en circunstancias que se lo permitían por lo que es sancionado por el derecho penal, su ilicitud resulta ser variada según la naturaleza y especie de la norma que particularmente es transgredida. La desinformación por parte de los contribuyentes, su falta de interés en la materia ocasiona una conducta que se inclina a la comisión de un delito de carácter fiscal por carecer de cultura fiscal o de asesoría aduanera.

El estudio del contrabando permitirá conocer, dominar, y tener un conocimiento profundo en cuanto a la normatividad fiscal en materia de delitos fiscales, por lo que se podrá analizar el delito que realiza el contribuyente cuando actúa con conocimiento de que está cometiendo una conducta ilícita, tipificada y sancionada por una ley especial como lo es el Código Fiscal de la Federación; así como explicar los diversos criterios del delito en general, sus elementos, sus equiparables, características y sanciones; el cual permita realizar una investigación más detallada del contrabando de mercancías como ilícito penal, fiscal y aduanero.

Se demostrará en la materia tributaria que el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretará la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

CAPITULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Cómo se hace punible el Delito de contrabando en el Código Fiscal?

1.1.1 Justificación del Problema

En virtud de que en el Código Fiscal de la Federación no existe una adecuada sanción a los delitos que se realizan en el Área Fiscal y Área Penal e incorrecta tipificación en el Área aduanera, pero considerado como delito por dañar el patrimonio del Estado, por ser de carácter económico y la correcta regulación de este delito en los diversos ordenamientos al cual comprende su naturaleza tributaria-jurídica lograra que se beneficie todo sujeto de Derecho que aplique la ley por violación a una norma que se debió aplicar y que fue omitida u omisa.

1.2 DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo General

Analizar la trascendencia que origina en el país la omisión de las contribuciones del Estado o del Comercio Exterior por parte de los contribuyentes que infringen en delito.

1.2.2 Objetivos Específicos

- 1.2.2.1 Registrar los antecedentes históricos del Derecho Fiscal, Aduanero y Penal.
- 1.2.2.2 Identificar los elementos del tipo penal, y fiscal del Contrabando.
- 1.2.2.3 Analizar que es un delito en material federal y su clasificación.
- 1.2.2.4 Demostrar la importancia de su estudio y vinculación que se le otorga en las leyes Fiscal, Penal y Aduanera como un delito a nivel federal.
- 1.2.2.5 Enunciar cuando una conducta alcanza el nivel de delito.

1.3 FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En el Derecho Fiscal para que se tipifique el delito de contrabando que se plantea en esta investigación es necesario que exista la omisión de una obligación, por la comisión del delito el responsable se hace merecedor a una pena, la peculiaridad que tienen ciertos hechos no solamente se encuentran en la legislación fiscal, sino también en la penal y en la aduanera; ya que en esta última solo se menciona de que existe un supuesto, si la ley lo reglamentara en el derecho penal y aduanero habría una vinculación entre estas para una mayor eliminación de este hecho ilícito en zonas libres, la cooperación de las autoridades competentes en esta rama obtendría una notable disminución de este suceso latente hoy en día, no solamente afecta a nuestro país sino que es un conflicto a nivel mundial por lo que viola la normatividad de comercio exterior y por su importancia y naturaleza alcanza el grado de delito especial, y federal.

1.4 IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES

1.4.1 Variable Independiente

Su estudio nos permitirá obtener una mayor visión de porqué el delito de contrabando es considerado un delito especial, federal, patrimonial, lo que determinará cuando es calificado, grave y quienes son sus responsables solidarios, así como un incremento o disminución a una sanción por ser materia de comercio exterior que afecta al Fisco Federal de la nación.

1.4.2 Variable Dependiente

El no existir una correcta tipificación y rigidez en la aplicación entre las legislaciones que controlan el delito de contrabando de mercancías en nuestro país es consecuencia de que aquellos sujetos que violen una conducta que perjudiquen los intereses del Estado en materia de comercio se harán acreedores a sanciones o multas por parte de las autoridades fiscales competentes de manera que se intente agilizar el procedimiento administrativo-fiscal en contra de esas personas.

1.5 TIPO DE ESTUDIO

1.5.1 Investigación Documental

El presente trabajo de investigación se realizó, a través de diversas consultas que se hicieron en diversos textos jurídicos en materia de Derecho Penal, Derecho Fiscal y Derecho Aduanero; la consulta realizada a los libros citados en las fichas bibliográficas se practico en diversas bibliotecas tanto públicas como privadas y particulares; las cuales, fueron de vital trascendencia para poder llevar a cabo este trabajo de investigación.

1.5.1.1 Bibliotecas Públicas

- **Biblioteca de la Universidad Autónoma de Veracruz.**
USBI; Ubicada en Juan Pablo II, esquina Ruiz Cortínez, Boca del Río, Ver.
- **Biblioteca Municipal.**
Ubicada en Zaragoza No. 397, Veracruz, Ver.

1.5.1.2 Bibliotecas Privadas

- **Biblioteca de la Universidad Autónoma de Veracruz Villa Rica; A. C.**
Ubicada en Avenida Urano S/n esquina Progreso; fraccionamiento Jardines de Mocambo, Boca del Río, Ver.

1.5.2 Técnicas Empleadas

Para llevar a cabo este trabajo de investigación se realizó la recopilación de información a través de las diversas consultas de libros de texto jurídicos para lo cual fue necesario elaborar fichas bibliográficas; las cuales, fueron de gran importancia y apoyo al estudio practicado.

1.5.2.1 Fichas Bibliográficas

Para elaborar una ficha bibliográfica se requieren los siguientes elementos:

- 1.- Nombre del autor
- 2.- El título del libro
- 3.- Actualizado o traductor (en su caso)
- 4.- Edición
- 5.- Editorial
- 6.- Lugar, fecha y año

1.5.2.2 Fichas de trabajo

Las cuales se estructuraron cumpliendo todos los requisitos que marca la metodología de la investigación.

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTORICOS

2.1 CONCEPTO DE DERECHO ADUANERO

Para obtener el concepto de Derecho Aduanero es necesario señalar algunas definiciones que autores extranjeros y nacionales han realizado sobre este punto. Pedro Fernández Lalanne define al Derecho Aduanero como "las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduanas y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por vías marítimas, aéreas, terrestres y postales".¹

Para Mario di Lorenzo el Derecho Aduanero es "el conjunto de normas que disciplinan y condicionan el paso de las cosas por las aguas jurisdiccionales y a través de las fronteras, así como su depósito en el territorio del Estado, en relación con su procedencia (extranjera o nacional), con el destino aduanero que los propietarios declaran para tales cosas, con las obligaciones, limitaciones y controles impuestos por la tutela de los diferentes intereses públicos".²

Octavio Gutiérrez Carrasco, profesor chileno manifiesta que el Derecho Aduanero "es el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben someterse los que intervienen en el tráfico internacional de mercancías a través de las fronteras nacionales o aduaneras, por las vías marítima, terrestre, aérea y postal; que organizan el servicio público destinado a su control, le fijan sus

¹ Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho Aduanero*, Carvajal Contreras Máximo, México, p. 73.

² di Lorenzo, Mario, *Idem*, p. 118.

funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercancías y establecen por último, los tribunales especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficos dieren lugar”.³

Efraín Polo Bernal afirma que el Derecho Aduanero “entraña un conjunto de normas jurídicas, instituciones y principios de Derecho Público que se aplican en el tráfico y desempeño de los bienes, mercancías o efectos que entran y salen de un país determinado, al gravamen, así como a su afectación económica y social”.⁴

Santos Dattola, lo define: “Se entiende por Derecho Aduanero el conjunto de los institutos y de las normas jurídicas que en relación con el intercambio comercial entre Estados, regulan el movimiento de las mercaderías a través de la línea aduanera, con el fin de percibir el tributo y proteger la economía nacional”.⁵

En su libro Fernando Muñoz García dice que el Derecho Aduanero es “aquella del Derecho Objetivo que expone los principios y normas referentes a la organización aduanera en general y al establecimiento de unos territorios especiales, en particular, denominados territorios aduaneros, que no tienen por qué coincidir con el territorio político de los Estados, y que, regula la entrada, salida, permanencia y tránsito de las cosas por dichos territorios, así como las relaciones jurídicas, que surgen en torno a dichas cosas entre el ente público (normalmente el Estado) titular de la soberanía (*imperium*) sobre este territorio y los particulares que ostentan la propiedad, posesión, el simple control o cualquier otra forma de dominio privado (*dominium*) sobre las cosas que entran, salen o permanecen en el territorio sobre el que se ejerce esa soberanía”.⁶

Ricardo Xavier Basaldúa dice que “El Derecho Aduanero queda delineado como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercancías, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones; se determinan los regímenes a las cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas”.⁷

³ Gutiérrez Carrasco, Idem, p. 31

⁴ Polo Bernal, Efraín, Idem p. 4

⁵ Dattola, Santos, Idem p. 65

⁶ Muñoz García, Fernando, Idem, p. 2.

⁷ Xavier Basaldúa, Ricardo, Idem, p. 166

Se resumen los diferentes conceptos que en las diversas definiciones se han señalado, y con la unión de estas características comunes y algunas otras que se considera necesario incluir, se formula la siguiente definición del Derecho Aduanero:

El Derecho Aduanero es el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.

Se procederá a analizar los elementos de la definición:

1. Conjunto de normas jurídicas. Todo Derecho, como dice el maestro Eduardo García Máynez "en sentido objetivo, es un conjunto de normas. Trátese de preceptos imperativo- atributivos, es decir, de reglas que, además de imponer deberes concede facultades".⁸

En consecuencia el conjunto de normas jurídicas aduaneras son los mandatos y disposiciones de orden general y abstractos, concretos y singulares, que fijan los límites de la conducta, concilian intereses, evitan conflictos e imponen sanciones a quienes violan las disposiciones.

2. Ente Administrativo. El ente que se menciona es la Aduana, para una mayor comprensión se proporciona una definición que se da sobre ésta:

Es la unidad administrativa dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se encarga de cumplir y hacer cumplir la legislación nacional e internacional relativa a la tenencia y al intercambio de bienes.

3. Actividades o funciones del Estado relacionadas con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero." Las actividades o funciones a las que refiere se van a dividir en: Principales y Secundarias, dentro de las primeras señalaremos: la Fiscal, la

⁸ García Máynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. México, Porrúa, p. 36.

Económica y la Social; y en las segundas: las de Higiene, Vigilancia, Financiera e Internacional".⁹

Las Principales han adoptado la clasificación clásica que diversos autores han realizado, pero encuadrándolas en el Derecho Aduanero Nacional.

- **Actividad Fiscal.** Esta función la cumple el Estado cuando su objetivo consiste en la simple recaudación de las contribuciones al comercio exterior, como una forma de obtener ingresos para cumplir con sus fines.
- **Actividad Económica.** Esta función se materializa cuando el fin fiscal de las contribuciones pasa a un segundo término y las disposiciones aduaneras son utilizadas como normas protectoras de las industria, el comercio y la agricultura nacional.

De igual manera, cuando se crea una serie de estímulos o incentivos para promover la industria doméstica; como son los casos de devolución de impuestos, aplicación de cuotas bajas para la importación de mercancías necesarias para fomentar la industria, el régimen de importación temporal, el depósito industrial, la importación para reposición de existencias, los desarrollos portuarios.

- **Actividad Social.** En algunas ocasiones el Estado hace a un lado la función fiscal y económica para darle paso a la función social, la cual prevalece sobre las otras dos actividades; como es el caso de la creación de las zonas francas, puertos libres, las cuales se han dado como una forma de desarrollo social mas equilibrado de las comunidades que habitan dichas zonas y una redistribución más ordenada de la población.

Las Secundarias también se encuadran dentro del Derecho Positivo.

- **Actividad de Higiene Pública.** Esta función consiste en impedir la entrada de productos nocivos a la salud o que por alguna circunstancia estén infestados, adulterados o contengan plagas, o epizootias que sean perjudiciales para la salud humana o pudieran causarle un perjuicio a la flora o fauna del país.

⁹ Enrique Loera, Jorge, *Manual de Introducción a la Legislación Aduanera*. Carvajal Contreras, Maximo, p. 4-8.

- **Actividad de Vigilancia.** Para cumplir con esta función existe un cuerpo de tipo militar específico o propio del Derecho Aduanero, denominado "Policía Fiscal", el cual tiene como función vigilar el debido cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas y de prevenir y combatir las violaciones de las normas aduaneras.
- **Actividad Financiera.** Esta función está enfocada a buscar el equilibrio tanto de la balanza comercial como de la balanza de pagos, fijando los montos máximos de los recursos financieros aplicables a las importaciones, así como la captación de divisas a través de las exportaciones.
- **Actividad Internacional.** Esta función tiene como finalidad la integración del país a la comunidad internacional, a través de los diferentes convenios de comercio exterior que celebre nuestro país.

4. **Regulación de los medios y tráficos en que se conduzcan, y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen disposiciones jurídicas.** Los medios a que hacemos alusión son los diversos sistemas de transportación que son utilizados para trasladar mercancías y personas, que entren o salgan del territorio nacional, quienes deberán de cumplir con las normas aduaneras en la parte que les sean aplicables.

Respecto a los tráficos son: el marítimo, terrestre, aéreo, postal, fluvial y otros medios de conducción; los cuales tienen cada uno de ellos una regulación dentro del conjunto de normas del Derecho Aduanero. Las personas que intervienen en la actividad son los importadores y exportadores llamados también destinatarios o remitentes respectivamente; consignatarios, agentes aduanales, responsables solidarios y conductores de los diversos medios de transporte. A quienes violen o incumplan las disposiciones legales en virtud del poder coercitivo del Derecho, se les aplicará las sanciones correspondientes.

2.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO ADUANERO

Vieja de siglos es la división del Derecho, en Público o Privado, su separación es obra de los Juristas Romanos basados en la doctrina del interés en juego y el criterio de la utilidad. Expuesta por Ulpiano y recogida en las "Instituciones" se afirma que el Derecho Público es el que mira al estado de la cosa romana y el Derecho Privado el que se refiere al interés de los particulares. Según esto, cuando las normas tutelan el interés colectivo son de Derecho Público y cuando velan por el interés particular son de Derecho Privado.

Thöm sostiene "la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado fundada en la naturaleza de la tutela protectora de cada norma. Serán entonces de Derecho Público las protegidas por una acción pública y de Derecho Privado las protegidas por una acción privada".¹⁰

El Derecho Aduanero es Derecho Público, porque el sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado; sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares; con su cumplimiento está comprometido el interés general por los fines y actividades de este Derecho; la naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica; existiendo una legislación esencial que regula lo relacionado con este Derecho.

Fernando Muñoz García dice "que el Derecho Aduanero además de ser Derecho Público interno tiene siempre una finalidad internacional; contiene un elemento de extranjería, ya sea la mercancía, la persona, el país de origen, el de tránsito, el de destino; por lo que es público por lo interno y lo internacional".¹¹

Algunos autores creen que el Derecho Aduanero es Derecho Social, sin embargo, esta apreciación que se da no es un concepto del todo correcto. Se reafirma que el Derecho Aduanero es Derecho Público por su origen, por su estructura y por su finalidad.

2.3 AUTONOMÍA DEL DERECHO ADUANERO

El abordar el tema de la autonomía en cualquiera de las disciplinas del Derecho, es conveniente dejar sentado claramente que el Derecho es un todo único e indivisible en su esencia y en su unidad superior.

Para que sea autónoma una disciplina jurídica existen tratadistas que piensan que se debe de constituir un Derecho Excepcional; para otros en cambio, basta con que se forme un Derecho Especial. Se coincide con quienes sostienen este segundo punto de vista, entre ellos, Demófilo De Buen quien afirma " la razón de ser de una disciplina autónoma hay que buscarla en que los preceptos aplicables a ella sean distintos, aunque sólo sea por el detalle de los aplicables a otras disciplinas; y tan numerosos y homogéneos que justifiquen la formación de un sistema especial ".¹²

¹⁰ Thöm, Idem, p. 19.

¹¹ *Opus cit.* Nota no. 6.

¹² de Buen, Demófilo, Idem, p. 28.

Para Fernando Muñoz García " hay dos razones principales para afirmar que el Derecho Aduanero es completamente diferente al Derecho Tributario y al Derecho Financiero y por lo tanto, es una disciplina jurídica autónoma; la primera, porque sus condiciones de posibilidades son totalmente distintas a la de los otros Derechos mencionados; la segunda, porque la relación jurídico-aduanera, cuya regulación constituye su principal objeto, es una relación jurídica completamente distinta de la relación tributaria y de todas las que se ocupa el Derecho Financiero. Cada rama del Derecho ocupa una especial relación jurídica y sólo en la medida que es posible aislar y delimitar una nueva relación tipo, se puede hablar de una disciplina autónoma ".¹³

El Derecho Aduanero es autónomo, ya que la existencia de una disciplina autónoma del Derecho se impone cuando hay instituciones que no pueden ser explicadas de una manera plena por otra rama del Derecho.

El Derecho Aduanero agrupa y explica hechos nuevos o hechos que otras disciplinas no contemplan; por razón de que cuenta con principios e instituciones propias y se interrelaciona con otras disciplinas del Derecho, además de que, cumple con una autonomía legislativa, una didáctica y una autonomía científica, se afirma que el Derecho Aduanero es autónomo.

El Ejecutivo tiene facultades para legislar en las siguientes materias:

- El impuesto aduanero como fin económico.
- Los impuestos de comercio exterior como un medio de coacción, de represión, de un Estado a otro.
- La institución de la aduana.
- La figura de vista aduanal.
- El contrabando entre otras figuras económicas.

El Derecho Aduanero es autónomo y por lo tanto, entra en conexión e interdependencia con otras disciplinas que forman ese todo que es el Derecho.

¹³ *Opus cit.*, nota no. 11, p. 8 y 9.

Ricardo Xavier Basaldúa, "afirma que hay varias clases de autonomía:

- a)**Científica.** Cuando se tiene un objeto propio que se traduce en un léxico, conceptos, institutos, instituciones y principios propios; que constituyen un ámbito normativo que justifica su estudio independiente.
- b)**Jurídica.** Cuando existe un conjunto orgánico de normas que responden a un objeto y principios propios.
- c)**Legislativa.** Es la respuesta del legislador a la autonomía jurídica, cuando se incluyen en un cuerpo legal, separado al conjunto de normas que conforman el sistema.
- d)**Jurisdicción.** Es la creación de tribunales especializados para conocer de los conflictos originados en la aplicación de un conjunto de normas.
- e)**Autonomía didáctica o docente.** Alude a la existencia de una enseñanza propia, con la inclusión de la disciplina en los programas de estudio y una especialización en la docencia".¹⁴

2.4 EL DERECHO ADUANERO Y SUS RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS

"En su ámbito de validez material el Derecho Aduanero entra en relación con otras disciplinas jurídicas",¹⁵ por lo que válidamente podemos afirmar que existe un:

- *Derecho Constitucional Aduanero.* Son normas que pertenecen al Derecho Constitucional pero que regulan materia aduanera como son: La facultad privativa de la Federación de establecer impuestos al comercio exterior. El establecimiento de las aduanas con su ubicación. La facultad de la Federación de gravar, restringir o prohibir la importación, exportación o tránsito de mercancías;
- *Derecho Administrativo Aduanero.* Son normas de Derecho Administrativo que al aportar los servicios propios de la actividad de la Administración Pública, hacen que se materialicen las funciones aduaneras, así como establecer los órganos o dependencias del Estado que se encargan de recaudar los impuestos al comercio exterior;

¹⁴ Op. Cit, nota no. 7, p. 181

¹⁵ de la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 24ª ed., México, Porrúa, p. 25.

- *Derecho Fiscal Aduanero.* Son aquellas normas que perteneciendo al Derecho Fiscal se relacionan estrechamente con la materia aduanera, como son: la teoría de las contribuciones. Definiciones de los impuestos al comercio exterior. Los recursos de los particulares frente a los actos de la autoridad aduanera. Los procedimientos contenciosos. La regulación del delito de contrabando;
- *Derecho Penal Aduanero.* "Conjunto de normas de Derecho Penal que apoyan al Derecho Aduanero. Es la aplicación de principios generales para sancionar todo acto o hecho contrario a la Ley Aduanera;"¹⁶
- *Derecho Internacional Aduanero.* Son aquellas normas de Derecho internacional que se relacionan con el Derecho Aduanero para establecer, zonas de integración aduanera, como son: las áreas de libre comercio, uniones aduaneras, mercados comunes;
- *Derecho Procesal Aduanero.* Son normas procedimentales que tienen aplicación en los casos de infracciones o controversias entre los importadores o exportadores con la autoridad aduanera ya sea en la tramitación del procedimiento administrativo de investigación y audiencia, ya en la utilización del recurso de revocación, o en el juicio de nulidad; en lo concerniente a notificaciones, recusaciones, probanzas, desahogo de pruebas, competencia, términos, legitimación.

2.5 CONCEPTO DE ADUANA

La evolución histórica del Derecho Aduanero debe de partir de la definición etimológica del vocablo aduana. Su origen es árabe; la mayoría de los autores difieren su procedencia.

Unos autores manifiestan que proviene de la palabra "divanum" que significa la casa donde se recogen los derechos, de allí empezó a llamarse "Divana", luego "Duana" y por último Aduana.

Otros del término "Adayán" que quiere decir Libro de cuentas, otros que deriva del árabe "Ad- diwánar" que significa el registro.

Existen otros estudiosos que la hacen provenir del griego "Sosa" que significa Recaudación. Unos pocos del italiano "Duxana" o sea el derecho de entrada

¹⁶ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª ed, México, Porrúa, p. 21

pagado por las mercancías al dux de Venecia. También se dice que deriva del francés antiguo "Dovana" que quiere decir Derecho como tributo o arancel.

Como se observa cualquier concepto etimológico que se seleccione lleva implícitamente la connotación de lo que es la actividad que regula el Derecho Aduanero.

Rafael Bielsa dice que la Aduana "es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional".¹⁷

Para el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas las aduanas son "los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercaderías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercaderías".¹⁸

Conforme al Glosario de Términos Aduaneros Latinoamericanos la Aduana es "el organismo encargado de aplicar la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías y a los otros regímenes aduaneros, de percibir y hacer percibir los gravámenes que les sean aplicables y de cumplir las demás funciones que se les encomienden".¹⁹

Carlos Anabalón dice que "es el eficaz instrumento a través del cual el Estado cumple su cometido de gestión económica de desarrollo; es el instrumento ejecutor de las directrices de la política aduanera".²⁰

Por todo lo anteriormente señalado, encontramos que el concepto de "Aduanas" tiene un lugar básico que hace necesaria su inclusión en cualquier definición que se pretenda hacer sobre el Derecho Aduanero.

La función aduanera nace de la actividad del comercio internacional; el comercio empezó a desempeñar una de las actividades primordiales del género humano, juega un papel de primera magnitud en el desarrollo económico de los países, siendo de vital importancia para la supervivencia de la humanidad.

¹⁷ Bielsa, Rafael, *Ciencia de la administración*., Carvajal Contreras, Máximo, p. 184.

¹⁸ Escuela Interamericana de Administración Pública, *Idem*, p. 25

¹⁹ Escuela Interamericana de Administración Pública, *Idem*, p. 1.

²⁰ Anabalón Ramírez, Carlos, *Idem*, p. 1.

En sus orígenes el comercio es una ocupación accesoria que se realizaba por campesinos o artesanos para darle salida a sus productos excedentes, al correr el tiempo surge el comercio ambulante y la venta al detalle, lo que origina la formación de comunidades tribales o grupos de personas que empezaban a dedicarse en forma exclusiva a esta actividad.

2.6 EL FISCO

En términos generales se entiende por fisco el patrimonio del Estado, constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como los egresos.

“El término fisco proviene de la palabra latina “fiscus”, que en su acepción original significo cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero, posteriormente el vocablo se aplicó al tesoro del príncipe, para distinguirlo del erario que era el tesoro público”.²¹

En la España medieval, se llamó fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real, y erario al tesoro público o del Estado; pero después se confundieron ambos, bajo el término fisco, también se le llamó fisco al erario del Estado, o lo que se conoce como hacienda pública.

Recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública, y, por lo tanto con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

El término fisco se usa en dos sentidos, para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, que tienen por objeto la realización de determinadas funciones, también se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.

Se dice que el vocablo fisco tiene diversas acepciones, actualmente se identifica como fisco al Estado considerado como titular de la hacienda pública, con derecho a recaudar contribuciones y exigir el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales, así como pagar las que resulten a su cargo (contribuciones a favor del contribuyente).

²¹ Sánchez Vega, Alejandro, *Contrabando y sus Equiparables como Delitos Graves*, México, Sista, p. 13.

Atendiendo a la estructura política y administrativa de la nación puede haber fiscos municipales, estatales y federal. El fisco federal es aquel expresamente previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que se encuentra regulado por diversos ordenamientos federales relativos a ingresos y egresos; de manera que como sencilla definición podemos considerar que el fisco federal es el patrimonio de la Federación constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como por los egresos, todo ello regulado por ordenamientos federales.

2.7 LOS INGRESOS DEL ESTADO

El Estado para el desarrollo de sus funciones y cumplimiento de los fines que al mismo corresponden, necesita recursos financieros que le permitan sufragar diversos gastos, como obra pública, salarios, jubilaciones, pensiones, adquisiciones, prestación de diversos servicios públicos; estos recursos según la teoría tradicional (Cameralista) los obtiene el Estado de tres fuentes que son los ingresos fiscales, los provenientes de entidades económicas en los que el Estado participa o de los cuales es titular, y de los derivados de la deuda pública.

El más importante para la obtención de recursos públicos en nuestro país es el fiscal o tributario y dentro de éste los impuestos son la fuente más importante, los impuestos han tenido una enorme relevancia en la historia no sólo en cuanto a lo económico, también por sus efectos sociales y políticos, como un ejemplo notable se marca lo siguiente:

Las trece colonias inglesas establecidas en América inician su movimiento de independencia entre otros motivos por cuestiones fiscales, relativas a ciertos tributos con los que se gravaba el té; Esquivel Obregón, citado por Jaime Subialdea, considera que el sistema tributario de la Colonia fue un factor interno que propició la guerra de independencia en nuestro país.

"El fundamento constitucional de la obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir al gasto público lo encontramos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal".²²

El Código Fiscal de la Federación lo clasifica en:

- Impuestos

²² Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos 2005, 23ª ed, México, Esfinge, art. 31, Fracc. IV, p. 42

- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras, y
- Derechos

También son ingresos fiscales los recargos, multas, gastos de ejecución, indemnizaciones, aprovechamientos, productos y créditos fiscales.

2.8 CONCEPTO DE CONTRABANDO

El término se forma con las palabras, de contra "oposición", y bando "edicto ley". Supone la intención de dañar, consiste en la realización, por parte del contribuyente, de un acto doloso, sancionado por el Código Fiscal de la Federación. "Como son: La omisión total o parcial del pago de una contribución o cuota compensatoria por comercio exterior, cuando el sujeto activo introduzca al país o extraiga de el mercancías, sin el permiso correspondiente emitido por la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, o bien, si el sujeto activo introduce al país o extrae de él mercancías de importación o exportación prohibida".²³

También se considera que el sujeto activo comete el delito de contrabando cuando interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país, así como quién las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello cuando se esté obligado.

Lo que deriva por la acción del contrabando supone conductas graves que habitualmente se castigan con penas pecuniarias, la pena por excelencia en este tipo de infracciones es el decomiso de las mercancías y de los medios utilizados para la realización de éste delito.

"El sujeto activo del delito de carácter fiscal; es aquel que realiza la acción u omisión descrita en el tipo penal de que se trate; será aquel contribuyente o responsable solidario que realice la conducta que se describe en el tipo penal y por lo tanto se llegue a ubicar dentro del presunto penal como responsable de la comisión de un delito del orden fiscal".²⁴

²³ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, 12ª ed, México, Porrúa, p. 466

²⁴ Op. Cit, nota no. 21, p. 91.

"El sujeto pasivo de quién se habla es el Fisco Federal, es aquél que sufre el perjuicio cuando se comete el delito de contrabando; así lo establece la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación".²⁵

2.8.1 CARACTERÍSTICAS DEL DELITO DE CONTRABANDO

- Especial.- Por estar regulado, tipificado y sancionado por una ley especial como lo es el Código Fiscal de la Federación.
- Carácter Patrimonial.- Porque se comete en agravio al patrimonio del Estado o Fisco Federal y a su vez se beneficia el sujeto activo ya que ve incrementado su patrimonio.
- Doloso.- El tipo penal requiere de la realización de un acto consciente y voluntario con la intención de ocasionar un perjuicio al Fisco Federal y al Estado.
- Federal.- Porqué se encuentra reglamentando en una Ley Federal como lo es el Código Fiscal de la Federación.
- Querrela.- Se requiere que la autoridad fiscal proceda penalmente presentando su querrela por tratarse de un delito fiscal como es el contrabando y sus equiparables.
- Declaratoria de Perjuicio.- Porque requiere que la autoridad fiscal declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio por referirse al delito de contrabando.
- Formulación de declaratoria de contrabando.- Cuando no se paguen impuestos, ni se tenga permiso de autoridad competente, por ser mercancías de tráfico prohibido.
- Denuncia de hechos necesaria.- Bastará con la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.
- Instantáneo.- Cuando la consumación se agota en el momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.

²⁵ Código Fiscal de la Federación 2005 , 30ª ed, México, ISEF, art. 92 fracc II, p. 140.

- Resultado.- Es la lesión al bien jurídico protegido, al patrimonio del Estado así como otros tutelados por el Estado.
- Calificados.- Cuando se realice con violencia física o moral en las personas, en lugar no autorizado para ser entrada o salida del país de mercancías, que el autor haya sido un funcionario público o usando documentos falsos.
- Graves.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales en este caso no se tendrá derecho a la libertad bajo caución.

2.8.2 ELEMENTO OBJETIVO

Para que se pueda perfeccionar el tipo objetivo de la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, será necesario que exista perjuicio al Fisco Federal, de tipo económico, consistente en la falta de ingreso, que el Fisco deje de recibir recursos provenientes de contribuciones o cuotas compensatorias a que tiene derecho y esta sea comprobada por la autoridad fiscal competente.

Para que se pueda perfeccionar la fracción II del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, se necesitará que el sujeto activo introduzca al país o extraiga de el mercancías sin el permiso correspondiente emitido por la autoridad competente.

El perfeccionamiento de la fracción III del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, será necesario que las mercancías de importación o exportación sean prohibidas.

El elemento objetivo del tipo comprende:

- *El comportamiento o conducta típica.*- Consiste en que sea necesario que el sujeto realice los actos con dolo u omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o cuota compensatoria por comercio exterior, perjudicando con ello al fisco federal.
- *El objeto de la acción.*- Su comportamiento pueden recaer sobre diversos puntos:
 - 1.-Sobre contribuciones que se tiene obligación de pagar.
 - 2.-Sobre bienes o servicios adquiridos o contratados.
 - 3.-Sobre comprobantes de las operaciones realizadas.

- *El resultado y el nexo causal.*- Requiere para su configuración que se produzca un perjuicio o lesión al bien o bienes jurídicos protegidos.
- *Los Sujetos.*- Para su consumación debe de existir una relación jurídica obligacional de carácter tributario que debe ser preexistente a la comisión del delito: Deudor (sujeto activo), acreedor (el Estado; sujeto pasivo).

2.8.3 ELEMENTO SUBJETIVO

El Dolo.- Se refiere a que el sujeto activo actúa con conocimiento de que esta cometiendo una conducta ilícita, tipificada y sancionada por el Código Fiscal de la Federación, comete el delito con pleno conocimiento que se ubica en la conducta ilícita, conoce las sanciones a que se hace acreedor y aún así lo realiza, por ello se considera que tiene la consciencia y la voluntad de cometer un delito de carácter fiscal.

Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

“El delito de contrabando exige el elemento subjetivo del dolo, aunque no se dice de manera expresa en el Código Fiscal de la Federación, en la doctrina penal y la jurisprudencia, que han interpretado que no se puede cometer en forma culposa sino sólo admite la modalidad dolosa, la dogmática penal no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial, porque existe perjuicio al Fisco Federal y al Estado como protector de los bienes jurídicos”.²⁶

2.9 FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado, como fisco, y el principio que regula esta rama del Derecho, es el de legalidad, en virtud de que todas las relaciones entre contribuyentes y fisco deben regirse por leyes aplicables a cada caso.

Se entiende por *Fuentes del Derecho* el origen, principio y serie de procedimientos de donde emana el Derecho. García Maynez dice que las fuentes del Derecho son de tres tipos:

²⁶ Op. Cit. nota no. 24, p. 62.

- Formales. Son los procesos de creación de las leyes.
- Reales. Son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas.
- Históricas. Son los documentos que contienen el texto de una ley o conjunto de leyes del pasado.

Diversos son los criterios que existen para clasificar las fuentes del Derecho en general; sin embargo, sólo se analizarán las fuentes formales, ya que su análisis permite dar a conocer, cómo se determinan las contribuciones y quiénes las hacen.

Al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, se hace aludiendo a los procedimientos que tienen como fin la creación de las normas jurídico- tributarias.

Dice Andrés Serra Rojas que “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.

Tradicionalmente las fuentes formales del Derecho son la ley, la costumbre, la doctrina, los principios generales del Derecho y la Jurisprudencia.

Para Mayolo Sánchez Hernández, esta clasificación resulta incompleta; en cambio, Raúl Rodríguez Lobato dice que en el Derecho Fiscal Mexicano la única fuente formal es la ley, tal como se desprende de la fracción IV del artículo 31 Constitucional”.²⁷

Se señalan como fuentes formales del Derecho Fiscal las siguientes:

- *Constitución General de la República*.- “Nuestra Carta Magna es la fuente primordial del Derecho Tributario. En los artículos 25, 26 se establece la rectoría económica del Estado, y por otra parte el artículo 31 fracción IV consagra la obligación tributaria a cargo de los gobernados. El artículo 25 señala que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución de ingresos y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

²⁷ Op. Cit, nota no. 15, p. 39

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevara a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28 párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Así mismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado. De acuerdo con la Ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La Ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritariamente o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

Por otra parte el artículo 26 indica que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

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

La Ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación

democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución. En el sistema de planeación democrática, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la Ley.

El artículo 31 fracción IV; menciona que para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

- *La Ley*.- Por Ley entendemos a la norma jurídica general, abstracta, impersonal y heterónoma dictada o emanada por legítimo poder para regular la conducta del ser humano o para regular la actividad de los órganos de la Administración Pública. En el sistema jurídico mexicano corresponde al Poder Legislativo conformado por la Cámara de Diputados y la de Senadores el de dictar las leyes y en general todas aquellas disposiciones legales que contemple el establecimiento de contribuciones en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, establece que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es perfectamente razonable por las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes tributarias en particular.

La garantía constitucional queda robustecida con la establecida por el artículo 14 de la Constitución Federal que dispone que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos.

En virtud del principio de legalidad antes examinado, el Derecho Tributario y, en lo relativo a la creación de los hechos imposables y a todos los elementos y características de la obligación tributaria, es de afirmarse que la única fuente de Derecho es la ley.

- *El Reglamento*.- Es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observación de las Leyes expedidas por el Poder Legislativo.

La atribución de la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevado de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el

Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la Ley. Existiendo mayores facilidades para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y periodos reducidos de funcionamiento.

Sobre la naturaleza jurídica del Reglamento existen, muy diversas opiniones:

Así, hay quienes sostienen que el acto reglamentario constituye un acto de carácter administrativo, no solamente porque emana de la autoridad administrativa, sino principalmente porque es en sí un acto de ejecución de las leyes, es decir, un acto de función administrativa, tal como esta función es definida por la Constitución.

Esta teoría, no obstante que no atiende exclusivamente al órgano que realiza la función, puede ser objetada porque considere el acto reglamentario como un acto de ejecución de las leyes, sin tener en cuenta que el reglamento más que un acto directo de ejecución, es el medio para llegar a dicha ejecución, y por lo mismo no entra dentro de los cuadros de la función administrativa en la forma natural con que se le pretende hacer aparecer, el reglamento es en sí un acto de ejecución de la Ley.

En el mismo sentido que la teoría que acabamos de objetar, encontramos otra que niega que, desde el punto de vista material, los reglamentos sean verdaderas leyes, y funda su negativa en el concepto especial que tiene del acto legislativo y del acto administrativo, el cual expresa en los términos siguientes:

El carácter propio de la Ley no reside en su generalidad ni en la impersonalidad de las órdenes que da: consiste en el hecho de que es considerada como la expresión de la voluntad nacional.

Esa misma tesis refuta la idea de que el acto administrativo tenga carácter individual o especial, diciendo: Se olvida decirnos de que texto o de qué principio se saca la afirmación de que lo propio de los actos administrativos es ser individuales o especiales. Los actos administrativos tienen esencialmente por objeto asegurar el orden y procurar la ejecución de las leyes.

Tampoco se puede aceptar esta teoría, que como la anterior viene a considerar el acto reglamentario como acto administrativo, porque según se

dejó expuesto al hablar de las funciones del Estado, el concepto de función administrativa y el de función legislativa que hemos adoptado es precisamente el que refuta el ilustre tratadista cuya opinión se ha transcrito en lo conducente.

Dentro de las mismas ideas de relacionar el concepto de reglamento con el de la Ley, se ha sostenido que entre ambos existe una profunda diferencia, porque la Ley se expide en el ejercicio de una soberanía más radical, más absoluta, mientras que el Reglamento se expide en virtud de una competencia más limitada.

Esta teoría es igualmente falsa porque hablar de una soberanía más absoluta y más radical es perder de vista los caracteres de unidad e indivisibilidad que la doctrina clásica ha atribuido a la soberanía. Esta no puede ser ni más absoluta ni más radical: o existe o no existe.

Existe la teoría que dentro del punto de vista formal considera al acto reglamentario como un acto administrativo; pero que desde el punto de vista material identifica al Reglamento con la Ley, porque en ésta encuentra los mismos caracteres que en aquél. El reglamento constituye desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, un acto legislativo, que como todos los de esta índole, crea, modifica o extingue situaciones jurídicas generales.

- *Acuerdo*.- Es la decisión de un órgano superior en asuntos de su competencia, que hace saber al inferior generalmente por escrito. También significa la reunión de diversas jerarquías para tratar asuntos de su competencia y que el superior resuelve las medidas que se deben tomar en casos concretos, en este supuesto el acuerdo se celebra periódicamente.
- *Circular*.- El concepto de Circulares es genérico, puede emanar tanto de particulares, como de las autoridades; generalmente contienen un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por los órganos superiores hacia los inferiores para especificar interpretación de normas, de acuerdos, de decisiones o procedimientos.

La Circular administrativa no ha sido completamente precisada por la doctrina, ya que su contenido es muy variable y en la práctica administrativa contiene decisiones, interpretaciones, normas generales de apreciación, procedimiento interno y a veces constituye verdadero Reglamento de la Ley, en cuyo caso desde un punto de vista sustancial la naturaleza de las circulares sería reglamentaria.

Los principios que norman la circular son los siguientes:

1.-La Circular administrativa deriva de las facultades de decisión y mando de los órganos superiores, dentro de la relación de jerarquías hacia los inferiores.

2.-La Circular no requiere por lo general de forma predeterminada, ni de requisito de publicidad, su forma, desde luego escrita, muchas veces va dirigida por correo a los interesados; cuando contenga disposiciones reglamentarias o generales, deben publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación las circulares no pueden ser consideradas ni formal ni materialmente legislativas.

- *Oficio* .- Es un comunicado escrito mediante el cual la autoridad da a conocer sus resoluciones ya sea en forma interna, o también externa, es decir, a los particulares”.²⁸
- *Jurisprudencia* .- “La Jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislativa impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

La Jurisprudencia ha influido notablemente en las reformas a las leyes impositivas; casi siempre las innovaciones que se introducen a las leyes tributarias obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que han emitido las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación o los Tribunales Judiciales Federales, sobre problemas o situaciones en las que no ha sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en la ley tributaria.

El estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden los tribunales, muchas veces explican el porqué de las reformas a las leyes tributarias. Por ello en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria.

²⁸ Castrejon Garcia, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, México, Cardenas Editor, p. 10.

El Tribunal Fiscal de la Federación consideró que la jurisprudencia de la Corte no la obligaba en virtud de que es un tribunal administrativo y no un tribunal judicial. Sin embargo, como los Tribunales Judiciales- Juzgados de Distrito y Colegiado, indefectiblemente modificaban las sentencias de aquel tribunal que se apartaban de la jurisprudencia del pleno y de la Sala Administrativa de la Corte, el entonces Pleno del Tribunal Fiscal, hoy Sala Superior, aceptó la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Sala Administrativa, no así la que establecen los Tribunales Colegiados de Circuito debido a que ésta puede llegar a ser contradictoria.

La palabra Jurisprudencia tiene diversas acepciones:

Ciencia del Derecho es la más antigua; en la actualidad, se denomina así a la interpretación que la autoridad judicial da ordinariamente a una Ley, y así se opone la Jurisprudencia a la doctrina como expresión de la ciencia.

La Jurisprudencia es al Derecho lo que la práctica en todos los ramos del conocimiento humano es a la teoría. Cuando se perpetúa uniforme en la sucesión de los tiempos, adquiere, por decirlo así, la importancia de la fuente legal, y aun huyendo de toda exageración, ha de reconocerse que no deja de suministrar las más útiles y fecundadas enseñanzas y merece, por tanto, todo respeto, sin que por ello deba excluirse en ningún caso de la libertad de examen.

La palabra Jurisprudencia escribió Austin, es un vocablo ambiguo que ha servido para designar:

- a) El conocimiento del Derecho como una ciencia, junto con el arte, el hábito práctico o la destreza de aplicarlo;
- b) La ciencia de la Legislación, es decir, la ciencia de lo que se debe hacer para producir buenas leyes, junto con el arte de hacerlas.

Para Austin, la Jurisprudencia es la ciencia de lo que es esencial en el Derecho, a la vez que la ciencia de lo que el Derecho debe ser. La Jurisprudencia particular es la ciencia de un sistema vigente de Derecho, o de alguna parte de él. La Jurisprudencia exclusivamente práctica es particular.

El objeto propio de la Jurisprudencia general o universal a diferencia de la ciencia universal de la legislación es la descripción de aquellos objetos y fines del Derecho que son comunes a todos los sistemas, así como de aquellas semejanzas entre diversos sistemas que descansan en la común naturaleza del hombre o responde a principios semejantes en sus diversas posiciones.

En su sentido actualmente general la Jurisprudencia se define como el criterio de interpretación judicial de las normas jurídicas de un Estado, que prevalece en las resoluciones de un Tribunal Supremo o de varios Tribunales Superiores. Por Jurisprudencia no debe entenderse, cualquier aplicación del Derecho aislada, sino a la repetida y constante, uniforme, coherente, de tal modo que revele un criterio o pauta general, un hábito y modo constante de aplicar las normas jurídicas.

La Jurisprudencia se produce en virtud del juego de los recursos judiciales, por un Tribunal Supremo o Suprema Corte o, como en México, mediante la actividad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con ocasión de los juicios de Amparo. Las leyes orgánicas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal regulan también la formación y efectos de su propia Jurisprudencia establecida.

La Jurisprudencia se inspira en el propósito de obtener una interpretación uniforme del Derecho en los casos en que la realidad presenta a los jueces. Con ella se persigue hacer efectivo el principio de la igualdad de todos los miembros del Estado ante la Ley. Por esto el órgano debe ser único, pues la variedad de los órganos capaces de producir la Jurisprudencia va contra el fin mismo que se impone.

La función de la Jurisprudencia no es la de crear Derecho, sino la de interpretar el formulado por el legislador. La Jurisprudencia es un instrumento muy valioso para el juez en el momento en que debe aplicar la norma legal utilizada para resolver el caso concreto sometido a su autoridad.

La definición legal de la Jurisprudencia obligatoria no niega el carácter de Jurisprudencia (no obligatoria) al criterio de interpretación del Derecho mantenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con anterioridad al momento en que se reúne el número de sentencias que sustenten el criterio que llega a imponerse como obligatoria.

La Jurisprudencia es una manifestación de la interpretación judicial del Derecho. Hay que aclarar sin embargo, que crear Jurisprudencia (sentar Jurisprudencia) es una potestad que no corresponde a todos los órganos jurisdiccionales.

Dada la finalidad que la Jurisprudencia está destinada a cumplir, la uniformidad de la interpretación del Derecho, el órgano de producirla ha de

ser único en los Estados unitarios y, en los Federales, único dentro de la esfera correspondiente a las jurisdicciones locales".²⁹

- *Costumbre*.- Forma espontánea de creación de normas de conducta. Regulación de la conducta surgida espontáneamente de un grupo social y de observancia voluntaria para quienes lo constituyen, sin que ante su infracción quepa la posibilidad de la imposición forzosa por la autoridad, salvo que se encuentre incorporada al sistema jurídico nacional.

La Costumbre en el conjunto de normas del Derecho Positivo Mexicano, no ocupa lugar preferente en relación con la Ley y con los principios generales del Derecho.

Por Costumbre ha de entenderse, a nuestro juicio, normas de conducta creadas en forma espontánea por una colectividad o grupo social y aceptada voluntariamente por los individuos que la constituyen como rectora de determinadas relaciones. La actividad según Costumbre representada, frente a la situación de hecho o a una relación social, la reiteración de comportamiento observado por los miembros de una colectividad o grupo social ante hechos o relaciones idénticos a aquellos ante los que se encuentren.

La palabra Costumbre es entendida corrientemente como expresión del Derecho, no obstante, puede ser o no Derecho, lo es cuando el Legislador la acepta como tal, lo que permite que la Costumbre adquiera la calidad de norma jurídica no es la voluntad del grupo social que la ha formulado, que puede hacer la Costumbre, pero no Derecho sino la voluntad del órgano parlamentario que la incorpora expresamente a las fuentes formales o legales del Derecho Positivo.

Para que la Costumbre se convierta en Derecho se precisa una declaración del Legislador en ese sentido. El reconocimiento de la Costumbre por el Poder Público no tiene más forma hábil que la expresa. Los Tribunales carecen de la potestad de otorgarle este reconocimiento porque ello equivaldría a conferirles un Poder Legislativo.

El Derecho consuetudinario ha sido definido como la parte del Derecho que nace espontáneamente de la conciencia colectiva fuera del canal de los Poderes Constitucional, Legislativo y Reglamentario. Para nosotros el Derecho consuetudinario es, realmente, el conjunto de las normas creadas

²⁹ Op. Cit, nota no. 16, p. 47.

espontáneamente por el cuerpo social a las que el órgano legislativo estatal concede la calidad de norma jurídica.

La Costumbre fue considerada por la Escuela Histórica del Derecho como la manifestación más importante del Derecho, pero en la actualidad se haya subordinada realmente a la Ley.

La Costumbre puede suplir a la falta de Ley, pero no derogarla, ha sido considerada como la fuente más antigua del Derecho. Lo que distingue a la Ley de la Costumbre es, según Dekkers, el racionalismo, pues mientras la Costumbre es el fruto de la elaboración lenta, ocasional, empírica, la Ley es la obra de la razón, directa, inmediata, completa, premeditada, constantemente corregida.

La sencillez de la vida en las sociedades primitivas permitía dejar a la Costumbre la regulación de las relaciones entre los hombres, pero en una sociedad tan complicada como la actual, la legislación tiene necesariamente que confiarse a un órgano específico que cuente con los elementos precisos para elaborarla, aunque éste deba tener que traducir en normas jurídicas las aspiraciones del pueblo para el que se legisla en relación con el Derecho.

La producción del Derecho por la vía parlamentaria ofrece mayores garantías de aciertos que la que se realiza directamente por medio de la actividad espontánea de la comunidad, y en la actualidad ésta se encuentra reducida a la mínima expresión.

Para la Escuela Histórica como es sabido, la Costumbre es la expresión del pensamiento jurídico del pueblo y, en consecuencia, la fuente más autorizada del Derecho. La Costumbre, en realidad sólo es, además de regla de conducta, regla jurídica (Derecho) cuando el Legislador le reconoce expresamente esta calidad.

Los elementos de la Costumbre son la inveterata *consuetudo* y la opinión *iuris seu necessitatis*. El primero (elemento objetivo) representa la existencia de una larga práctica como origen de la Costumbre; el segundo (elemento subjetivo) se reconoce como la convicción del que se somete voluntariamente a ella, de que está ajustando su conducta a una norma obligatoria.

Para que se dé la serie de actos susceptibles de costumbre se precisa:

- 1) Que en ellos exista uniformidad, no pudiendo, de actos semejantes, deducirse la realidad de una práctica cierta y capaz de servir de fundamento a la norma jurídica.

2) Que la repetición de actos sea constante y no interrumpida porque sólo de una serie de esta naturaleza puede deducirse la existencia de una norma de conducta, mientras que otra práctica que no revista tal carácter no podría, por su condición transitoria, ser base de una regla de Derecho.

3) Que la práctica constante y uniforme sea general, no ya en el sentido de un uso extendido por todo el territorio del Estado o a toda una región, sino en el de que dentro del ámbito más o menos amplio en que impera la norma consuetudinaria tales actos sean realizados por la generalidad y no por algunos miembros, solamente (ya sea esta generalidad absoluta, si se trata de Costumbre que rija para toda la comunidad, o generalidades de una clase determinada, si se trata de Costumbre particular a aquélla).

- *Principios Generales del Derecho.*- “Son criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado que se representan en la forma concreta de un aforismo y cuya eficacia como norma supletoria de la Ley depende del reconocimiento expreso del legislador.

Los Principios Generales del Derecho son reconocidos como fuentes formales (supletorias) del Derecho en diferentes países, pero estas variantes no pretenden cambiar fundamentalmente su sentido, más bien aclararlo, darle precisión.

Son la materia de que el legislador se sirve para la elaboración de las leyes. Estos principios aparecen como el complejo de ideas y creencias que forman el pensamiento jurídico de un pueblo en un momento determinado de su historia.

No hay Derecho sin principios, son las direcciones o líneas matrices según las cuales se desarrollan las instituciones jurídicas, operan como normas jurídicas, criterios de interpretación y aplicación de las normas; cumple una triple función en el mundo de jurídico” :³⁰

- a) Al servir de bases supletorias a las normas.
- b) Auxiliar intérprete del Derecho en la búsqueda del verdadero sentido y significación de las normas jurídicas.
- c) Constituir la fundamentación o base del Derecho.

³⁰ Op. Cit, nota no 28, p 26.

2.10 TIPIFICACIÓN EN EL CÓDIGO PENAL FEDERAL

El Código Penal Federal se aplicara en toda la República para los delitos del orden federal. El Código Penal Federal vigente define al delito en el primer párrafo del artículo 7º como:

“El acto u omisión que sancionan las leyes penales”³¹

Para una mejor comprensión de la definición anterior es necesario analizarla.

El delito es una conducta, de acción u omisión, esto es, de hacer o no hacer, al cometerlo se lesiona el bien jurídico protegido, dicha acción u omisión está perfectamente descrita y sancionada por las leyes penales.

En el delito intervienen entre otros, los siguientes aspectos:

a)La voluntad.- Se refiere a la comisión de un delito mediante una acción u omisión, ésta puede ser intencional o imprudencial.

Es intencional cuando el sujeto conoce previamente las consecuencias jurídicas del acto u omisión y aún así lo realiza, es decir, es su voluntad cometerlo.

Es imprudencial cuando no es voluntad del sujeto cometer el ilícito, sino que se debe a un descuido o accidente.

b)La acción u omisión deben estar tipificadas previamente por una ley penal como conductas ilícitas y ser sancionadas por la misma ley, al respecto cabe mencionar que existe un principio clásico en Derecho; no hay crimen sin ley y tampoco hay pena sin ley (*Nullum crimen, Nulla poena sine lege*).

c)La acción u omisión debe estar sancionada con pena corporal y/o con sanción económica; este último caso se aplica a delitos que no son considerados graves y conceden al sujeto que cometió el ilícito la posibilidad de alcanzar la libertad con las reservas de ley cubriendo la cantidad que le fije el juzgador.

d)Desconocimiento de las leyes penales.- Al respecto existe un principio de Derecho que se encuentra fundamentado en el artículo 16 del Código Civil, mismo que establece:

³¹ Código Penal Federal 2005, 3ª ed, México, Delma, art. 7º, p. 2.

“ La ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento” ³²

Por lo anterior, no se podrá argumentar válidamente esta situación, sin embargo el juzgador podrá tomar en cuenta el notorio atraso intelectual de algunos individuos, su apartamiento de las vías de comunicación, así como su miserable situación económica.

e) No prevalece sobre las leyes la voluntad de los particulares.- Al respecto existe una máxima de Derecho que se encuentra fundamentada en el artículo 17 del propio Código Civil:

“La voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, alterarla o modificarla”. ³³

Como se puede apreciar, no prevalecerá la voluntad de los particulares al cumplir con sus obligaciones fiscales en cuanto a tiempo y forma, sino en la forma en la que dispongan las leyes de la materia.

f) Contra la observancia de la ley no podrá alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario, lo anterior quiere decir que al contravenir no puede alegarse que ésta es obsoleta o que la costumbre es distinta a lo que dispone la ley o bien, poner en práctica lo contrario previsto por la ley.

2.11 DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE DELITO

La palabra delito deriva del latín “delinquere” que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero de la Ley.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al delito:

“En derecho penal, acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal”. ³⁴

De la definición formal ofrecida surgen tanto el núcleo de la infracción como sus caracteres:

³² Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Veracruz 2005 , 7ª ed, México, Cajica, p. 32.

³³ Idem, p. 32.

³⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, Tomo II, p. 868.

Es frecuente abrazar la acción y la omisión bajo el común concepto de conducta, base y centro del delito, sin la cual éste es inconcebible, está dotada de ciertos caracteres que para los efectos del análisis, se estudiarán.

Estos caracteres son:

La tipicidad, la ilicitud o antijuridicidad y la culpabilidad.

I.- El delito doloso puede ser tentado o consumado:

Legalmente se dice que hay tentativa en el comienzo de la ejecución de un delito que no llega, pero el cual puede consumarse por causas ajenas a la voluntad del agente.

El delito se entiende formalmente consumado en el momento en que concurren todos los elementos que integran su descripción legal.

II.- Los delitos se agrupan en la parte especial de los Códigos Penales de acuerdo al bien jurídico que ofenden, el correspondiente interés de la vida colectiva protegido por la ley penal.

Francisco Carrara define al delito como:

“ La infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso”.³⁵

Se puede dar una definición precisa del delito:

Es aquella acción u omisión que presenta las características de ser típica, antijurídica y culpable, previa y expresamente descrita por una ley penal que a su vez impone la pena o sanción correspondiente.

2.11.1 DELITO DE CONTRABANDO Y LA LEGISLACIÓN FISCAL, SANCIONES Y SU APLICACIÓN POR LA AUTORIDAD FISCAL

Son actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario. Estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una Ley especial que en este caso es el Código Fiscal de la

³⁵ Op. Cit, nota no. 26, p. 10.

Federación, es decir no se localiza en el Código Penal Federal por tratarse de delitos especiales.

“El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: **(Art. 104 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)**

- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 709,852.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$ 1,064,777.00
- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$ 709, 852.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 1, 064, 777.00.
- De tres 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.
- De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivos de contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103 fracciones IX, XIV Y XIX Y 105 fracciones V, XII, XIII, XV, XVI Y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando”.³⁶

“Art. 92. Código Fiscal de la Federación. Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I.) Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- II.) Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

³⁶ Op. Cit, nota no. 25, p.p. 103-104.

III.) Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuesto y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela, esta surtirá efectos en el procedimiento penal, el monto de la caución que fije la autoridad comprenderá, la suma de la cuantificación y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal".³⁷

“ **Artículo 102 Código Fiscal de la Federación.** Comete el delito de contrabando quién introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.-Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse:

Comete infracción quién omita el pago parcial o total de las cuotas compensatorias que le corresponda pagar , bajo los mismos términos de la causación de los impuestos.

La Secretaría de Economía ha establecido, a través del Acuerdo por el que se identifican las fracciones arancelarias de las mercancías cuya importación está sujeta al pago de cuotas compensatorias, publicado en el Diario Oficial de la Federación, un listado de mercancías que se ven castigadas por la aplicación de este aprovechamiento.

Se deriva que el importador que no pague la cuota compensatoria que está establecida como obligatoria, ya sea parcial o totalmente, comete una infracción considerada dentro de este grupo, y la sanción a que se hace acreedor está ubicada entre una mínima del 70 % del valor comercial de la mercancía, o bien una multa máxima que será del 100% del valor comercial de la misma.

En caso de que la autoridad descubra la omisión de dicho pago, decretará el embargo precautorio de las mercancías y correrá un término de treinta días hábiles, a partir de que se notifique dicho embargo precautorio, para que se efectúe el pago de las cuotas compensatorias y en caso de no realizarse la mercancía pasará a ser propiedad del Fisco Federal.

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

³⁷ Op. Cit, nota no. 36 p.p. 91-92.

La sanción que el importador en caso de no obtener el permiso correspondiente consistirá en una multa a determinarse entre la mínima del 70% del valor comercial de las mercancías y una máxima del 100% del valor de las mismas.

En caso de que el importador no haya obtenido el permiso previo de importación, y presente las mercancías que requieran dicho documento ante el mecanismo de la selección automatizada de la aduana correspondiente, se entenderá en supuesto de dicha infracción.

III.-De importación o exportación prohibidas de Importación y de Exportación se encuentran identificadas en términos de su fracción arancelaria y nomenclatura diversas mercancías cuya importación o exportación se ha prohibido.

El Legislador precisa que ciertas mercancías quedan prohibidas para su importación o exportación, por lo que el quebrantar estas disposiciones se tipifica el delito de contrabando como una infracción de carácter administrativo y en consecuencia es sancionada.

Se establece que la sanción que procede para quienes realicen estas operaciones será como mínima el pago de una multa en cantidad de 70% del valor comercial de las mercancías y una multa máxima equivalente al 100% del citado valor de las mercancías. Las mercancías pasan a ser propiedad del Fisco Federal, y al agente aduanal o apoderado aduanal se le cancelará su patente o autorización por haber infringido la Ley".³⁸

2.11.2 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL DELITO DE CONTRABANDO EN EL DERECHO PENAL, DERECHO FISCAL Y DERECHO ADUANERO.

a)Derecho Penal

El Código Penal Federal nos habla de un delito en su artículo 7º y lo define como

" el acto u omisión que sancionan las leyes penales" ³⁹

Sin embargo no lo contempla y tipifica como delito de contrabando, son de carácter especial por ser de observancia en el Código Fiscal de la Federación, cuando se habla de una misma materia regulada por distintas disposiciones, la ley especial prevalecerá sobre la general.

³⁸ Op. Cit. nota no. 37, p.p. 101-103.

³⁹ Op. Cit. nota no. 31, p. 2.

b) Derecho Fiscal

El delito de contrabando en materia fiscal es considerado del orden federal por tratarse de incumplimientos, errores u omisiones en el pago de contribuciones federales e incumplimiento de disposiciones tributarias de carácter federal, doloso por realizarse con conocimiento de lo que lleva cabo y por voluntad de quién lo conoce con la intención de dañar el patrimonio del Estado que es el bien jurídico tutelado del Código Fiscal de la Federación, es en este ordenamiento donde se tipifica por ser de su competencia para estudiarlo, sancionarlo y aplicar multas.

Especial por estar regulados por una ley especial de aplicación federal. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 102 dice que el delito de contrabando aparece cuando se introduzca al país o extraiga de él mercancías:

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

Se realizará un estudio mas detallado de cada punto del artículo en cuestión:

Artículo 102, Fracción I Código Fiscal de la Federación

En un *sentido más amplio* contrabando significa contravención a la ley, esta palabra tiene su origen en los vocablos *contra* y *bando*, entendiéndose por *bando* decreto *notificato col suono di trompa*, este concepto de contrabando es demasiado amplio y llevaría al extremo de considerar como contrabando todas aquellas conductas que se realizan contraviniendo la ley, cualquiera que sea la materia que regule. En un *sentido más estricto* el contrabando es todo acto y omisión tendiente a sustraer mercancías o efectos de la intervención aduanera.

En una opinión particular contrabando es la acción u omisión en la entrada o salida de bienes, que eludiendo la intervención de los servidores públicos fiscales o induciéndolos a error violen las normas jurídicas establecidas por razones de orden público y conduzcan a omitir total o parcialmente los tributos generados en función de tales operaciones, sin que exista necesariamente perjuicio fiscal.

La figura típica del delito de contrabando tiene como fundamento político y económico la necesidad, facultad y deber jurídico por parte del Estado de controlar el ingreso o extracción de bienes, y evitar que los particulares eludan el cumplimiento de las obligaciones que, convertidas en ingresos fiscales contribuyen a subvenir el gasto público.

El Estado mediante la prevención y represión del contrabando protege ciertas actividades económicas necesarias para el desarrollo del país y asegura la existencia de determinados bienes indispensables para el consumo interno.

Se entiende como bien jurídico protegido el interés público, ya que protegerlo por medio de las disposiciones de carácter fiscal, se pretende evitar que el fisco federal deje de percibir recursos públicos provenientes de la recaudación de contribuciones o cuotas compensatorias por concepto de comercio exterior, también está la propiedad industrial, la economía del país, la planta industrial mexicana, los empleos, la competencia desleal y los tratados internacionales.

Comete el delito de contrabando quién introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Elementos del tipo.-

- a) Introducir al país, o
- b) Extraer del país;
- c) Mercancías;
- d) Omitiendo;
- e) El pago total o parcial;
- f) De las contribuciones o cuotas compensatorias, y
- g) Que deban cubrirse.

Se da la hipótesis de contrabando al introducir al país, extraer del país o extraer de recintos fiscales y fiscalizados, mercancías. Más que un análisis exhaustivo de ellas, se procederá a comentar los elementos que resultan de interés para comprender su significado y alcance.

En alusión a la **introducción o extracción del país**, el ilícito fiscal se ha clasificado en contrabando a la importación y contrabando a la exportación. Uno de los elementos significativos del contrabando a la importación y a la exportación es cuando se habla de *país* esta palabra se utiliza comúnmente para designar a un Estado.

El significado gramatical que se le da a la palabra, aunque variado, región, reino, provincia o territorio, no deja duda que este mencionado artículo esta utilizándolo en el sentido de territorio, es decir, del territorio de los Estados Unidos Mexicanos o en la terminología constitucional, territorio nacional.

Es importante mencionar que el artículo 8º del Código Fiscal de la Federación indica:

"Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano integra al territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, con apoyo en el cual pudiera interpretarse el artículo 102 en el sentido de incluir la zona económica exclusiva, conviene precisar que país está utilizado en el sentido de territorio nacional".⁴⁰

Cuando **la mercancía** se interna al perímetro que conocemos como territorio nacional para afirmar que se ha cometido el delito de contrabando. Por cuanto toca a la mercancía de importación prohibida, es aquella que legalmente no puede internarse al país o no puede ser objeto de despacho aduanero, al igual que con la mercancía que requiere permiso de autoridad, la prohibición de importación de una mercancía no debe de ser simple y llanamente invocada, sino debe de indicarse donde se encuentra la prohibición, ya que es esencial para la fundamentación y para la determinación de los elementos del tipo y la tipicidad.

El elemento mercancía esta utilizado en género y tiene que ver con lo singular o con lo plural, pudiéndose presentar el delito de contrabando con una e individual mercancía o con relación a un conjunto de ellas.

En el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación dispone: "Se consideran mercancías los productos, artículos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".⁴¹

La Ley Aduanera señala en su artículo 2 Fracción III: Se consideran mercancías, los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular, concepto que debe

⁴⁰ Op. Cit, nota no. 38, p. 5.

⁴¹ Idem, p. 140.

de utilizarse como base para determinar el sentido y alcance del término de las mercancías; el concepto de mercancías está en relación con cosas materiales, independientemente de su estado (sólido, líquido o gaseoso), que pueden ser transportadas de un lugar a otro (muebles por su naturaleza), que de acuerdo con las leyes o decretos respectivos, su introducción o extracción del país está sujeta al pago de contribuciones, cuotas compensatorias, permisos de autoridad o está prohibida y no se trate de mercancías previstas en figuras delictivas de importación o exportación distintas a la de contrabando, existirá mercancía que no esta sujeta a ningún requisito de pago ni sea objeto de una figura delictiva específica.

Un elemento adicional es que se **omita el pago de contribuciones o cuotas compensatorias**, se carezca del permiso de importación expedido por la autoridad o se trate de mercancías de tráfico prohibido:

- Cuando la mercancía no está destinada a pasar por el lugar en que la autoridad aduanera ejerce sus funciones en materia de comercio exterior, se interna al territorio nacional en forma tal que las atribuciones de la autoridad se ven burladas desde un inicio, el contrabando se consuma en el mismo momento que ocurre el ingreso de la mercancía al territorio nacional, porque la contribución o la cuota compensatoria, en este caso ambas se entienden omitidas en tanto que la mercancía no estaba dirigida al lugar y autoridad donde se realiza el trámite para su pago, o en el que se exhibe el permiso de autoridad, o en donde se determina si la mercancía es de tráfico prohibido y se retiene o se devuelve para regresar al exterior.
- Cuando la introducción de la mercancía al territorio nacional esta destinada por algún lugar determinado en el que se realiza el despacho aduanero de las mercancías, llámese aduana, garita, puesto de inspección aduanal, no basta la simple introducción de la mercancía para afirmar la consumación del delito de contrabando.

Contribución.- Es el ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir los gastos públicos.

Cuota compensatoria.- Medida de regulación o restricción impuesta a productos importados en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, aplicable independientemente del arancel que corresponda a la mercancía de que se trate. El importe de las cuotas compensatorias será equivalente, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación y, en el caso de subvenciones, al monto del beneficio. Las cuotas compensatorias podrán ser menores al margen de discriminación o al monto de la subvención, siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

Esta división atiende al ***momento y forma en que debe pagarse la contribución o la cuota compensatoria***, al momento y forma en que se debe contar con y exhibir el permiso de importación expedido por la autoridad; o al momento y forma en que debe determinar si la mercancía es de tráfico prohibido.

Se afirma que el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, la exhibición del permiso o la determinación de que la mercancía es de tráfico prohibido en despacho aduanero, ocurre en momentos posteriores a que la mercancía se introduce al territorio nacional.

La mercancía que se introduce al país está destinada al lugar en el que se realiza el despacho aduanal, no se habrá consumado el delito de contrabando porque las disposiciones que marca la Ley Aduanera permiten ingresarlas al territorio nacional en tanto se dirijan al lugar autorizado. Tratándose de cierto tipo de objetos o sustancias como son las drogas; se ha sentado el criterio de que basta la simple introducción al país para que el delito se tenga por consumado, en estos casos la consumación del delito ocurre en el instante en que la sustancia atraviesa la línea imaginaria que enmarca el territorio nacional.

Lo correcto es que no toda mercancía es materia para el delito de contrabando, hay disposiciones y ordenamientos legales que plantean casos especiales en atención a la naturaleza o tipo de mercancía:

- Narcóticos
- Armas prohibidas
- Falsificación de moneda
- Títulos al portador
- Documentos de crédito público
- Recursos forestales
- Flora o fauna silvestres
- Monumentos arqueológicos, artísticos e históricos
- Armas de fuego, cartuchos y explosivos.

Estas figuras especiales de contrabando mencionadas excluyen la aplicación del delito fiscal; la forma que puede asumir el delito de contrabando tiene relación con los requisitos a que está sujeta la mercancía para su ingreso o extracción del

territorio nacional o la prohibición que existe para ello; la omisión del pago de los requisitos para el delito de contrabando son:

- a) Pago de contribuciones.
- b) Cuotas compensatorias.
- c) Permiso de importación.

Existen otros tipo de requisitos a que esta sujeta la introducción de mercancía al país como son los previstos en la Ley de Comercio Exterior: Arancelarios y los no arancelarios.

Entre las medidas no arancelarias encontramos los permisos previos de autoridad (si cuenta para el delito de contrabando), el cumplimiento de normas oficiales mexicanas, medidas de carácter administrativo y la ostentación de marcas de origen (estas dos ultimas no tienen relevancia en el delito de contrabando).

El elemento **omisión de pago de contribuciones y de cuotas compensatorias**, este concepto es el más complejo en el derecho penal. La omisión es un concepto normativo en tanto exista el elemento referencial que es el deber, omite quien debe realizar algo y no lo lleva a cabo, no importa de donde surge o provenga el deber, lo importante es que la omisión no existe sin él.

El factor primordial de la omisión está integrado por la disconformidad existente entre el comportamiento realizado y la conducta imaginada, el juicio de omisión se basa, no en la circunstancia de que el sujeto haya dejado de llevar a cabo un hacer cualquiera, sino en el hecho de no haber realizado una actividad esperada.

El deber que finca y fundamenta la omisión, no necesariamente deber ser de naturaleza jurídica, el deber tiene diversidad de fuentes: La moral, social, académica y jurídica.

En lo que interesa al derecho penal el concepto de omisión ha de ser de naturaleza jurídica, ese deber hacer algo cuyo incumplimiento constituirá en la omisión tiene que estar apoyado en ley. En todos los delitos de omisión la autoridad tiene que proceder a: Analizar la existencia del deber jurídico concretizándolo y precisándolo en tiempo y forma de realización y constatar si el destinatario del deber jurídico lo cumplió en forma y término. En material fiscal la generalidad es la existencia de disposiciones de alguna manera claras en cuanto al contenido del deber y a la forma, lugar y tiempo en que debe cumplirse.

Si la omisión es un elemento del tipo y la omisión no existe sin deber, este deber también pertenece al tipo. Porqué existe omisión en el pago de contribuciones o de cuotas compensatorias, porque las leyes indican el deber de pagarlas. Cuando

se omite el pago de estas en el momento en que conforme a la ley se tenía que hacer el pago y éste no se lleva a cabo.

En tanto la mercancía se introduzca por vías y lugares no autorizados, la omisión del pago de contribuciones y cuotas se da de manera lisa y llana en el mismo momento, ocurre cuando se utilizan puntos fronterizos, puertos o pistas no autorizados para el tráfico Internacional de mercancías, ya que no existe autoridad aduanera ante quien presentar la mercancía para su despacho. Si la mercancía se introduce al país hacia el lugar autorizado por donde debe pasar legalmente, la omisión ocurrirá en el momento en que los ordenamientos tengan que realizarse, por lo general ocurre en el momento de presentar el pedimento ante la autoridad aduanal.

En el caso del contrabando documentado, en donde la mercancía llega a despacho pero existe discrepancia entre lo asentado en los documentos aduanales y la naturaleza de la mercancía, generando que no se pague o se pague menos de lo debido o bien en el momento en que se omite realizar el procedimiento legalmente procedente para efectuar el pago como la presentación de la mercancía a revisión, este es el caso de ocultación de la mercancía. El monto del impuesto o de la cuota compensatoria que tiene que pagar la mercancía por su importación o por su exportación, es algo que está previsto en diversos ordenamientos legales como son:

- a) Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- c) Ley del impuesto General de Importación.
- d) Ley del Impuesto General de Exportación.

En algunos casos las contribuciones denominadas *derechos* podrían llegar a considerarse parte de las contribuciones omitidas, propiamente en algunos casos de contrabandos documentados, la determinación de una concreta cantidad es legal en tanto esté apoyada en ordenamientos legales.

El permiso de importación es otro de los conceptos centrales en la figura delictiva de contrabando, el permiso es la autorización que concede un órgano de autoridad para que se interne legalmente al país alguna mercancía específica, esa autorización se hace constar en el documento respectivo, responde a una variedad de razones: Protección a la industria nacional, salud pública, seguridad pública, economía.

En todo caso tanto para la fundamentación como para la integración del cuerpo del delito y de la tipicidad se estima necesario que las autoridades del orden penal

no se limiten a indicar que la mercancía requiere permiso, sino que deben señalar con base a qué requiere de tal permiso: mencionar qué tipo de instrumento jurídico, ley, decreto o acuerdo y como y en donde aparece.

Conforme a nuestras leyes existen mercancías que pueden ser introducidas al país o extraídas de él que no causan contribuciones, que no requieren de permiso y que no están prohibidas, respecto a esta no es posible realizar comportamiento típico, aunque pudieran ser introducidas o extraídas de manera clandestina.

La extracción del país se lleva a cabo por lugares no sujetos a control ni vigilancia aduanal (contrabando furtivo) o a través de estos lugares (escondiendo la mercancía o documentándola incorrectamente). Los requisitos de pago de contribuciones, permisos de exportación o la prohibición para su salida del país que pueda tener la mercancía, deben ser debidamente precisados no sólo para la fundamentación, sino para acreditar el cuerpo del delito y la tipicidad.

Puede también tratarse de mercancías que no están sujetas a ningún tipo de regulación de pago, permisos, ni de tráfico prohibido, en cuyo caso no existirá delito de contrabando cualquiera que fuere la forma en que la mercancía fuera extraída del país.

En el delito de contrabando podrán llegarse a presentar aspectos negativos del delito, que acarrearían la ausencia del ilícito penal. Entre estos aspectos negativos estarían la *vis maior*, la atipicidad, el estado de necesidad justificante, la inimputabilidad, la ausencia de dolo por error de tipo o de prohibición y la no exigibilidad de otra conducta, si bien no se descarta el hecho de que las circunstancias concretas nos presenten otros aspectos negativos.

El delito de contrabando es exclusivamente de comisión dolosa, por lo que el autor material debe conocer que está llevando a cabo un comportamiento consistente en la introducción o extracción de mercancías, al o fuera del territorio nacional, o recintos fiscales o fiscalizados; además debe tener conocimiento que la mercancía está sujeta al pago de alguna cantidad, que está sujeta a permiso de autoridad o que está prohibido su tráfico.

Núcleo del tipo: Introducir o sacar del país mercancías, omitiendo total o parcialmente el pago de los impuestos correspondientes.

Bien Jurídico Protegido: Los ingresos del Estado.

Sujetos: Sujeto activo común, no calificado, cualquier persona;
Sujeto pasivo, la Federación, el fisco federal.

Referencia del Lugar: El territorio nacional.

Culpabilidad: Delito intencional, doloso.

Tentativa: Sí es configurable la tentativa.

Requisito de Procedibilidad: Delito perseguible por declaratoria de perjuicio.

Resultado: Merma en la recaudación fiscal.

Artículo 102, Fracción II, Código Fiscal de la Federación

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

Elementos del tipo:

a) Introducir al país, o

b) Extraer del país;

c) Mercancías;

d) Sin permiso de autoridad competente.

En el concepto de contrabando y otras ideas generales en relación al mismo, se encuentra que en este delito se vincula con otros ordenamientos y autoridades distintas a las fiscales; esto es, múltiples mercancías requieren permiso para su importación o exportación ya sean por razones variadas, como la salud pública o económicas, o salud animal o vegetal; en el supuesto de que una persona omite recabar el permiso correspondiente e introduzca o saque del país bienes que requieran permiso para tales actos, incurrirá en la responsabilidad penal del contrabando.

Núcleo del tipo: Introducir o sacar del país mercancías, sin permiso de autoridad competente.

Bien Jurídico Protegido: La facultad del Estado para controlar la entrada o salida del territorio nacional de ciertas mercancías, y la recaudación tributaria.

Sujetos: Sujeto activo común, no calificado, cualquier persona.

Sujeto pasivo, La Federación, el fisco federal.

Referencia del Lugar: El territorio nacional.

Culpabilidad: Delito Intencional, doloso.

Tentativa: Si es configurable la tentativa.

Requisito de Procedibilidad: Delito perseguible por declaratoria de perjuicio.

Resultado: Evadir registro , y controles respecto de la importación de ciertos bienes y en su caso merma en la recaudación fiscal.

Artículo 102, Fracción III, Código Fiscal de la Federación

III.- De importación o Exportación Prohibida.

Elementos del Tipo:

a) Introducir al país, o

b) Extraer del país,

c) Mercancías,

d) De importación, o

e) Exportación, y

f) Prohibidas.

Existen mercancías que por diversas razones, ya sea para proteger algunas actividades o la salud pública u otros intereses prioritarios del Estado, se encuentran bajo prohibición de introducirlas o sacarlas del país y la realización de estos actos genera responsabilidad penal para su autor.

Núcleo del Tipo: Introducir o sacar del país mercancías de importación o exportación prohibidas.

Bien Jurídico Protegido: La facultad del Estado para impedir el acceso o salida del país de determinados bienes.

Sujetos: Sujeto activo común, no calificado, cualquier persona.
Sujeto Pasivo, la Federación.

Referencia del Lugar: El territorio nacional.

Culpabilidad: Delito intencional, doloso.

Tentativa: Sí es configurable la tentativa.

Requisito de Procedibilidad: Delito perseguible por declaratoria de perjuicio.

Resultado: Entrada o salida ilegal del país de mercancías cuya importación o exportación se encuentran prohibidas. Posibles efectos económicos, sanitarios y ecológicos.

Artículo 102 Quinto Párrafo, Código Fiscal de la Federación

"Elementos del Tipo:

1ª Hipótesis

- a) Internar;
- b) Al resto del País;
- c) Mercancías extranjeras;
- d) Procedentes de zonas libres;
- e) En los casos de las fracciones I, II, III del artículo 102, código Fiscal de la Federación.

2ª Hipótesis

- a) Extraer;
- b) De recintos fiscales o fiscalizados;
- c) Mercancías extranjeras;
- d) Sin haberlas recibido legalmente.

En el ilícito penal existe una introducción legal de mercancías extranjeras a territorio nacional, pero dentro de los límites de las zonas libres, son áreas en las

cuales se otorgan desgravaciones o franquicias fiscales y el delito se comete cuando las citadas mercancías salen de las mencionadas áreas al resto del país, independientemente del destino que se les dé, se comercialicen o no, el solo hecho de que los bienes salgan de la zona libre, configura el delito. En determinados casos tales como; la falta de pago de impuestos, o algún requisito de trámite, las mercancías quedan depositadas en lugares propiedad de la Secretaría de Hacienda, destinados a tal fin o habilitados para ello; en ambos casos existe omisión en el pago de contribuciones, disminución o merma en la recaudación.

Núcleo del Tipo:

- 1ª Hipótesis.- Internar ilegalmente al resto del país mercancías extranjeras procedentes de zonas libres.
- 2ª Hipótesis.- Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías extranjeras, sin haberlas recibido legalmente.

Bienes Jurídicos Protegidos:

Los ingresos del Estado y las garantías de los créditos fiscales.

Sujetos: Sujeto activo común, no calificado, cualquier persona.
Sujeto pasivo, la Federación, el fisco federal.

Referencias de Ocasión:

- 1ª Hipótesis.- Haber introducido mercancías extranjeras a zonas libres.
- 2ª Hipótesis.- Que se encuentren depositadas mercancías extranjeras en recintos fiscales o fiscalizados.

Referencias del lugar:

- 1ª Hipótesis.- Zona Libre y resto del país.
- 2ª Hipótesis.- Recinto fiscal o fiscalizado.

ZONA DE LIBRE COMERCIO: Región formada por dos o más estados soberanos en la que se han eliminado los aranceles y otras barreras de comercio; esta va más allá que un sistema preferente que conserva los aranceles para proporcionar cuotas más favorables para sus miembros. Empero, no alcanza el grado de una unión aduanera, que además de establecer una tasa de libre comercio, fija aranceles externos comunes, aplicables a todos sus miembros.

RECINTO FISCAL: Es el área o lugar que la autoridad aduanera administra, en donde se realizan las funciones de fiscalización, manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de mercancías de comercio exterior, así como los actos y las formalidades del despacho aduanero de las mismas.

RECINTO FISCALIZADO: El área o lugar autorizado por la autoridad aduanera, para que los particulares presten en éste, los servicios de almacenaje, custodia y maniobras de carga y descarga de mercancías de comercio exterior.

Culpabilidad: Delito intencional, doloso.

Tentativa: Sí es configurable la tentativa.

Requisito de Procedibilidad: Delito perseguible por declaratoria de perjuicio.

Resultado:

1ª Hipótesis.- Introducción ilegal de mercancías extranjeras de zonas libres al resto del país.

2ª Hipótesis.- Substracción ilegal de mercancías extranjeras depositadas en recinto fiscal o fiscalizado".⁴²

Se presume cometido el delito de contrabando, cuando

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

II.-Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación anteriormente mencionada.

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

⁴² Osorio y Nieto, César Augusto. *Delitos Federales*, 4ª ed, México, Porrúa, p.p 210-222

- IV.-Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso doméstico.
- V.-Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI.-Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII.-Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo".⁴³

c)Derecho Aduanero

En la Ley Aduanera en su *artículo 1º* establece:

"Esta ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a los dispuesto en esta ley, por que en materia aduanera hay un supuesto de que existe un contrabando de mercancías sin embargo no esta tipificado y regulado por esta ley".⁴⁴

Artículo 9 de la Ley de Comercio Exterior establece:

"El origen de las mercancías se podrá determinar para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan. El origen de las mercancía podrá ser nacional, si se considera un solo país, o regional, si se considera a más de un país".⁴⁵

El origen de las mercancías se determinará conforme a las reglas que establezca la Secretaría, o, en su caso, para los efectos que así se determinen, conforme a las reglas establecidas en los tratados o convenios internacionales de los que México sea parte.

⁴³ Op. Cit. nota no. 41, p.p 101-103.

⁴⁴ Ley Aduanera y Reglamento 2005, 28ª ed, México, ISEF, p. 1.

⁴⁵ Ley de Comercio Exterior 2005, 9ª ed, México, ISEF, p. 4.

CAPITULO III

DELITOS FISCALES

3.1 GENERALIDADES DE LOS DELITOS FISCALES

Acerca del delito fiscal se pueden constituir dos conceptos: uno formal y otro sustancial.

El delito fiscal en lo formal, son aquellos delitos que están previstos en el título IV, capítulo II del Código Fiscal de la Federación. Este ordenamiento les otorga el *nomen iuris* a tales delitos. Se entiende la noción formal de los delitos fiscales como la siguiente:

El Artículo 92 indica "... para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Formulación de querrela

I.- Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Declaración de perjuicio

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

Formulación de la declaratoria de contrabando de mercancías

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Denuncia de hechos ante el ministerio público federal

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

En qué casos se sobreseerá el proceso por el delito fiscal

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

Cuantía del daño o perjuicio y monto de la caución para conceder la libertad provisional.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adecuadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

Se podrá reducir el monto de la caución

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50 % el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa".⁴⁶

⁴⁶ Op. Cit, nota no. 43, p. 140.

El Artículo 94 expresa "... en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal".⁴⁷

El Artículo 96 dice "... es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien; sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

II.-Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraer de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años".⁴⁸

El Artículo 97 indica "... si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión".⁴⁹

El Artículo 100 "se establece que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal".⁵⁰

El Artículo 101 "No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos en este Código. En los demás casos, además de

⁴⁷ Op. Cit. nota no.46. p. 142.

⁴⁸ Idem. p. 142.

⁴⁹ Ibidem, p. 143.

⁵⁰ Ibidem, p. 143.

los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.⁵¹

“Desde el punto de vista material o sustancial, la noción del delito fiscal toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico: al fisco federal. Al respecto Flores Zavala nos dice que recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Haciendo uso de tan simple pero sustancial concepto, se menciona que hay fisco federal en tanto la persona moral denominada Estado es titular de un patrimonio que debe ser acrecentado con las aportaciones que conocemos con el término genérico de contribuciones”.⁵²

Desde el punto de vista material los delitos fiscales ni son todos lo que están, ni están todos los que son, porque no todas las figuras delictivas que contiene el Código Fiscal de la Federación se relacionan con las contribuciones ni tiene como sujeto pasivo al Estado en su calidad de fisco; las hipótesis de contrabando que prevén las fracciones II y III del artículo 102 del citado ordenamiento, que se refieren al contrabando de mercancías que no causan impuesto pero requieren permiso de autoridad y contrabando de mercancías prohibidas, no tienen que ver con las contribuciones, de ser así la figura de contrabando de la fracción I sería la aplicable.

Las fracciones II y III del citado artículo plantean hipótesis de contrabando en donde no aparece la figura del fisco federal y, bien existe una violación a la normatividad específica de comercio exterior, tales casos no tienen que ver con prestaciones de carácter económico hacia el Estado. La materia de los delitos fiscales en nuestro país es objeto de incipiente atención.

El concepto de delito fiscal puede ser amplio, en tanto que se trate de todo ilícito que atente contra la hacienda pública federal, estatal o municipal, consiste en referirlo de manera exclusiva a las figuras delictivas que están inmersas en el Código Fiscal de la Federación.

Las formas de Estado y de gobierno en nuestro país, en tanto existe una esfera federal y otra local, conduce a la consideración de que existen delitos fiscales del orden federal y delitos fiscales del orden local, en tanto estén previstos en ordenamientos federales o locales, y en tanto la hacienda federal o haciendas

⁵¹ Op. Cit. nota no. 50. p.p 143.

⁵² Torres López, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, 2ª ed, México, Porrúa, p. 35

estatales y municipales sean las afectadas por la comisión de los ilícitos. No obstante, nuestra misión está delimitada a tratar los delitos fiscales en lo que a la materia federal corresponde, pero sobre todo entrar al fondo del estudio del delito de contrabando de mercancías.

3.2 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS DELITOS FISCALES

Son actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario, estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una ley especial que en este caso es el Código Fiscal de la Federación.

a) Delitos Especiales.-Son delitos especiales porque no están tipificados y sancionados por el Código Penal Federal, sino por una ley especial, con lo dispuesto por el artículo 6º del propio Código mencionado, establece lo siguiente:

“Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código, cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”.⁵³

La ley especial aplicable es el Código Fiscal de la Federación porque no están contemplados los delitos de contrabando y sus equiparables en el Código Penal Federal.

El Código Penal Federal no agota todo el contenido del Derecho Penal; en el sistema jurídico mexicano existe un enorme número de normas extravagantes en relación con el Código Penal, los cuales constituyen un complejo heterogéneo al que se suele denominar delitos especiales o derecho penal especial.

A partir de la realidad legislativa, suele considerarse que el derecho penal especial está constituido por una serie de órbitas de especialidad jurídica, cuya necesidad nace de exigencias prácticas y teóricas que representan modalidades de los principios generales del derecho penal, se dice, las distintas áreas que existen en este campo vendrían a ser ramas especiales del derecho penal, es decir que se está en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades *sui generis*, se trataría de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular.

⁵³ Op. Cit, nota no. 39, p. 2.

Los delitos especiales se localizan, en un capítulo específico dentro de la ley especial, en virtud de que existen diversas razones por las cuales se justifica que sea de esa forma, éstas pueden ser:

I.-Inicialmente los delitos fiscales se regulaban igualmente por una ley especial, sólo que se encontraban por separado del Código Fiscal de la Federación, con ello, se dificultaba que los contribuyentes al consultar dicho Código conocieran cuáles eran las conductas tipificadas y sancionadas como delitos de carácter fiscal, sólo conocían de esa manera cuáles eran las infracciones fiscales.

II.-Actualmente , se encuentran tipificados y sancionados en un capítulo especial dentro del propio Código Fiscal de la Federación con la finalidad de que los contribuyentes tengan acceso tanto a las disposiciones que regulan a las infracciones administrativas y a esta clase especial de delitos, con el propósito de que conozcan las diferencias entre dichas infracciones y en qué momento se podrían ubicar en los supuestos de la comisión de un delito de carácter fiscal.

No se debe olvidar que la Ley Aduanera contiene las disposiciones que regulan el comercio exterior y la importación de mercancías.

Ahora bien, para que los delitos especiales sean considerados eficaces, se deben de cumplir los siguientes requisitos:

- Que las conductas tipificadas y sancionadas por la ley especial sean producto de una realidad, es decir, que el legislador no sólo pretenda sancionar una conducta que tal vez nunca se realice, sino por el contrario, debe de legislar y sancionar de conformidad con la frecuencia que se presenta la conducta delictiva, su gravedad y con el propósito de evitar que se continúe o se incremente su comisión, describiendo en forma precisa y exacta cuál es la conducta que se considera punible, así como la sanción respectiva, en una ley especial que es el Código Fiscal de la Federación.
- Que sean realizadas por el agente, ubicándose en forma precisa y exacta a la conducta prevista por la ley especial
- Que la autoridad fiscal presente la declaratoria de perjuicio correspondiente
- Que el Ministerio Público considere que existen elementos suficientes para presumir la comisión de un delito de carácter fiscal
- Que el juzgador sancione con las penas aplicables al caso al comprobar que el agente se ubica en los supuestos previstos por la ley y merece ser sancionado con pena corporal

b) Delitos Federales.-Son delitos federales porque los regula una ley especial de aplicación federal que es el Código Fiscal de la Federación, los delitos federales también son los previstos en los artículos 2º a 5º del Código Penal Federal y 50 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, cabe señalar que cuando tales intereses se ven gravemente afectados surge la necesidad de que se actué enérgicamente mediante disposiciones penales para prevenir y sancionar la realización de aquellas conductas que afectan los intereses fundamentales, estructura, funcionamiento y patrimonio de la Federación.

La competencia federal es una esfera de atribuciones regulada por leyes federales en materias específicas, propia de autoridades federales y que tiene como ámbito espacial de aplicación todo el territorio nacional.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en forma categórica y limitativa, cuáles son las facultades reservadas a la Federación; la Federación es la asociación, la vinculación de entidades autónomas en lo interior, libres y soberanas que sin perder sus características locales, forman un solo Estado con intereses y finalidades comunes, estructurado conforme a normativas de orden constitucional.

c) Delitos Patrimoniales.-Son delitos patrimoniales en virtud de que se cometen en agravio del patrimonio del Estado que es el bien jurídico tutelado por el Código Fiscal de la Federación.

Los delitos patrimoniales pueden afectar intereses individuales, del Estado y de personas morales, cuando se trata de esta clase de delito se habla de un bien jurídico no es una elaboración teórica o disertación doctrinaria, por el contrario la institución del bien jurídico tiene como base la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así el artículo 14 menciona:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos...,”⁵⁴

El artículo 16 del mismo ordenamiento máximo establece:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones...,”⁵⁵

⁵⁴ Op. Cit, nota no. 22, p. 16

⁵⁵ Idem, p.p 16-18.

Se observa con claridad que la norma de mayor jerarquía protege determinados valores o intereses que considera fundamentales para el ser humano, los eleva al rango de garantías individuales y mediante un ordenamiento secundario se protegen tales bienes.

d)De Querella Necesaria.-Son de querella necesaria porque para proceder penalmente por los delitos fiscales, previstos en el Capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación, con fundamento en el artículo 92, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.-Formule querella tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, y 114 independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

e)Declaratoria de Perjuicio Necesaria.-Para proceder penalmente en algunos delitos será necesaria la declaratoria de perjuicio, porque se ubican dentro de los delitos fiscales previstos en el Capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación, con fundamento en su artículo 92 que dispone:

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 lo establecido en los artículos 102 y 115.

f)De Acción u Omisión.-Son delitos de acción u omisión debido a que se requiere la realización de una conducta sancionada por el Código Fiscal de la Federación, misma que puede consistir en un hacer o dejar de hacer.

g)Disposición Patrimonial.-Se presenta cuando el contribuyente omite total o parcialmente el pago de alguna contribución disponiendo así del patrimonio del fisco.

h)Perjuicio al Fisco.-El perjuicio al Fisco se presenta cuando el contribuyente no cumple total o parcialmente su obligación de pagar las contribuciones correspondientes causando un perjuicio patrimonial al Fisco.

3.2.1 ELEMENTOS POR PARTE DE LOS ACTORES EN LOS DELITOS FISCALES

Tomando como base el concepto genérico de delito, podemos aceptar como definición del delito fiscal, la acción u omisión sancionada por la Ley Fiscal, los delitos fiscales se inspiran en el principio de que el Fisco no debe de ser

defraudado, por lo que el sistema represivo tiene una mira, la incolumidad económica del Fisco.

La configuración del delito fiscal requiere el cumplimiento de los siguientes elementos por parte de los actores, según el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación:

- I. Concierten la realización del delito
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley
- III. Cometan conjuntamente el delito
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo
- VI. Ayuden dolosamente a otro a ejecutarlo
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

3.2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES.

a) Tentativa de delito fiscal.

Se considera tentativa cuando el objetivo del delito no se logra por la intervención de un tercero. Si el autor se retracta de su acción de *motu proprio*, no se hará acreedor a ningún tipo de sanción.

b) Delitos perseguibles por querrela y de oficio.

El artículo 92 fracción I determina que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe presentar querrela por los delitos contenidos en los artículos 105, 108, 109, 111 y 114.

Mientras que el artículo 93 del Código Fiscal de la Federación señala la obligación de los servidores públicos de notificar al Ministerio Público cuando detecten la existencia de cualquier delito tipificado en el Código Fiscal de la Federación, cualquier otro delito fiscal de los antes mencionados será perseguible de oficio.

c) Delitos de acción y omisión.

Se distingue la acción de la omisión, siendo que la primera se produce cuando se hace algo que la ley señala que no se debe hacer; en el segundo caso es lo contrario, cuando no se hace algo que se debe hacer.

d) Delitos nominados e innominados o equiparables.

Se puede decir que entre los nominados está el contrabando. Los cuales se encuentran tipificados en los artículos 102 a 105 y los que sancionan los artículos 110 a 115.

e) Delitos Continuados e Instantáneos.

El delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad, el delito fiscal que no se configura en dicho precepto tiene la calidad de delito instantáneo.

f) Delitos Calificados.

Los artículos 107, 108 y 109 tipifican estos delitos, que se pueden decir que son aquellos que se cometen en circunstancias con agravantes.

g) Delitos Graves.

El artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales dice:

Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad.

h) Delitos Especiales.

Todos los delitos fiscales son delitos especiales o federales.

3.2.3 PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

Prescribirán en tres años los delitos fiscales, a partir del día en que la Secretaría de Hacienda tenga conocimiento de ellos.

En cinco cuando dicha Secretaría los desconozca, a partir del momento en que se cometa el ilícito. En los demás casos se estará a lo dispuesto en el Código Penal Federal.

3.3 AUTORIDAD QUE IMPONE ACCIÓN PECUNIARIA Y SU RESPONSABILIDAD PENAL EN LOS DELITOS FISCALES.

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.

Respecto a la responsabilidad penal de los delitos fiscales se distinguen las diferentes formas de intervención en la realización de un hecho delictivo, se trata de la responsabilidad penal, atendiendo a las diversas formas de participación en el delito como son las siguientes:

- a)Autores.- Es autor material el que físicamente ejecuta los actos descritos en la ley como delito, autor intelectual es el que induce o compele a otra persona a cometer los actos descritos en la ley como delito.
- b)Coautor.-Se ha dicho que en rigor técnico es realmente un autor, por lo que es el que realiza la actividad descrita en la ley como delito, conjuntamente con otra u otras personas , la actividad de los coautores consiste en la ejecución común consciente.
- c)Cómplice.- El que a sabiendas, mediante una acción secundaria, presta auxilio al autor para la ejecución del delito.
- d)Instigador.- El que quiere que se realice el hecho delictuoso, pero producido por otra persona, a la que determina a delinquir, mediante un consejo, mandato, orden o coacción. Se trata de una participación moral.

3.3.1 RESPONSABLES SOLIDARIOS

La responsabilidad solidaria es aquella que se comparte con el contribuyente directo o principal y que se tiene como propia, es decir, si el contribuyente directo obligado a cumplir con una obligación fiscal o con el pago de alguna contribución no lo hace, estará obligado a cumplirla o a pagarla el responsable solidario. Esta responsabilidad solidaria deriva de la relación jurídica que tenga con el responsable directo o principal, pueden ser las siguientes:

- a)Ser socio o accionista del contribuyente importador o exportador, cuando se trate de una persona moral.

- b) Ser el apoderado o representante legal del contribuyente importador o exportador.
- c) Tener el cargo o función de Administrador o de Dirección del contribuyente importador o exportador.
- d) Ser el contador del contribuyente importador o exportador e intervenga presuntamente en la comisión de un delito.
- e) Ser el agente aduanal del contribuyente directo o principal.
- f) Ser el tutor en caso de menores de edad o incapaces.
- g) Tener el nombramiento de Albacea o de heredero otorgado por el testador.
- h) Ser heredero legítimo cuando no se hizo testamento.
- i) Ser copropietario de alguna mercancía de importación o exportación.
- j) Tener el cargo de comisario del contribuyente importador o exportador.
- k) Ser funcionario público y su actuación perjudique al Fisco Federal.

Adicionalmente el artículo 95, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece en sus diversas fracciones quienes se consideran responsables solidarios entre otros:

- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.
- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.
- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma.

3.3.2 DELITOS DE DAÑO Y DE PELIGRO FISCAL

a) Delitos de daño.- También llamados de lesión, son aquellos que causan un menoscabo efectivo al bien o a los intereses jurídicamente protegidos.

b) Delitos de Peligro.- Son aquellos en los que con la conducta típica se crea un riesgo inminente para el interés jurídico que se protege.

3.3.3 DELITOS DEL ORDEN COMÚN Y DEL ORDEN FEDERAL

a) Delitos del Orden Común.- Serán delitos del Orden Común cuando se trate de incumplimiento, errores u omisiones en el pago de contribuciones locales o bien incumplimiento de las disposiciones tributarias de carácter local.

b) Delitos del Orden Federal.- Serán delitos del Orden Federal cuando se trate de incumplimiento, errores u omisiones en el pago de contribuciones federales o bien incumplimiento de las disposiciones tributarias de carácter federal".⁵⁶

3.4 EL TIPO PENAL EN MATERIA FISCAL

Las conductas punibles de los delitos de contrabando y sus equiparables a que se refiere el Código Fiscal de la Federación se encuentran tipificadas en sus artículos:

102.- Delito de contrabando.

103.- Presunción de contrabando (delitos equiparables al contrabando).

105.- Infracciones que se sancionan con las mismas penas que el delito de contrabando (delitos equiparables al contrabando).

3.4.1 CONTRABANDO

Es uno de los clásicos delitos fiscales, la palabra contrabando etimológicamente refiere el hecho de actuar en contra de un edicto (bando S.XIII), es decir en su origen la palabra refiere todo hecho contrario a la ley, con el paso del tiempo la palabra empieza a perfilar su significación, pues se refiere a los hechos ilícitos relacionados con mercancías, fuera su traslado como su producción, algunos diccionarios señalan comercio o producción de géneros prohibidos a productores y comerciantes, la acción o intento de fabricar o introducir fraudulentamente dichos géneros o exportarlos; ***Prohibita merx, merces clam importare.***

Resulta claro que la palabra contrabando tiene relación con alguna prohibición referente a mercaderías, sea en su producción o en su traslado, el hecho del contrabando se remonta al momento histórico en que la producción de mercadería o su traslado de un lugar a otro, estuvo sujeto a controles, restricciones, aranceles e incluso prohibiciones. Se tiene conocimiento que en alguna época del imperio romano, se prohibió la introducción de seda a la ciudad de Roma.

En el Siglo XVIII encontramos al contrabando dentro de la obra célebre " De los Delitos y de las Penas", por parte de César Bonesana Marqués de Beccaria, el sentido que se le da al concepto, es el referente a producción o transporte.

⁵⁶ Op. Cit, nota no. 35, p. 41.

En la actualidad la palabra contrabando tiene un significado legal y técnico muy específico, porque se relaciona con mercancías (mercaderías) y con su traslado de un lugar a otro, en nuestra tradición jurídica, ha quedado en el olvido el sentido de producción que la palabra tiene.

Incorporada al Código Fiscal de la Federación (de 1938) en el año de 1948 ,(Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre), la figura de contrabando en el Código Fiscal de la Federación de 1967 y en el vigente, más que modificaciones, ha tenido diversas ampliaciones a su base típica agregando hipótesis que se enlazan con las zonas libres, recintos fiscales y fiscalizados, con las contribuciones y con las cuotas compensatorias.

Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.-Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.-Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

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

III.-De importación o exportación prohibida.

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

3.4.2 HIPÓTESIS DEL CONTRABANDO

- Introducir al país mercancías omitiendo el pago total de contribuciones
- Introducir al país mercancías omitiendo parcialmente el pago de contribuciones.
- Introducir al país mercancías omitiendo el pago total de cuotas compensatorias.
- Introducir al país mercancías omitiendo parcialmente el pago de cuotas compensatorias.

- Introducir al país mercancías que no causan impuestos pero requieren permiso de autoridad, si contar con él.
- Introducir al país mercancías de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal.
- Introducir al país mercancías de tráfico prohibido en una ley o tratado.
- Internar de zonas libres al resto del país omitiendo el pago total de las contribuciones.
- Internar de zonas libres al resto del país omitiendo el pago parcial de las contribuciones.
- Internar de zonas libres al resto del país omitiendo el pago total de las de las cuotas compensatorias.
- Internar de zonas libres al resto del país omitiendo el pago parcial de las cuotas compensatorias.
- Internar de zonas libres al resto del país mercancías que no causan impuesto pero requieren permiso de autoridad, sin contar con él.
- Internar de zonas libres al resto del país mercancías de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal.
- Internar de zonas libres al resto del país mercancías prohibidas de una ley o tratado.
- Extraer del país mercancías omitiendo el pago total de contribuciones.
- Extraer del país mercancías omitiendo el pago parcial de contribuciones.
- Extraer del país mercancías que no causan impuestos pero requieren permiso de autoridad, sin contar con él.
- Extraer del país mercancías de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal.
- Extraer del país mercancías de tráfico prohibido por una ley o tratado.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de contribuciones.

- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de contribuciones.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de las cuotas compensatorias.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de cuotas compensatorias.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, que no causen impuestos y requieran permiso de autoridad, sin contar con él.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal.
- Extraer de recintos fiscales mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, de tráfico prohibido en una ley o tratado.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de contribuciones.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de contribuciones.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de las cuotas compensatorias.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de cuotas compensatorias.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, que requieran permiso de autoridad, sin contar con él.

- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal.
- Extraer de recintos fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, de tráfico prohibido en una ley o tratado.

3.4.3 PRESUNCIONES DE CONTRABANDO (Artículo 103 Código Fiscal de la Federación)

El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación contempla diversas presunciones acerca de que el delito fue cometido, este precepto provoca varios problemas técnicos; el primero de ellos es determinar qué clase de presunción encierra el artículo, en tanto que la doctrina y la ley distinguen las presunciones en *iuris tantum* y *iuris et de iure*, con el consecuente efecto de que las primeras admiten prueba en contrario y las segundas no lo aceptan.

Se trata de presunciones *iuris tantum*, en tanto que la punibilidad para el delito de contrabando está subordinada al hecho de que exista omisión en el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, a la omisión de un permiso de autoridad o a la existencia de una prohibición de tráfico Internacional sobre la mercancía, no basta para que exista delito la simple presencia del hecho que describe en cada una de sus fracciones el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, sino que es necesario acreditar las otras circunstancias para llegar a la conclusión de que el evento es el contrabando.

Estimamos que el efecto de la presunción es solamente de carga probatoria dentro del correspondiente proceso penal, de que presumiblemente se introdujeron o extrajeron dichas mercancías de manera ilícita.

La presunción es el resultado lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido. El hecho conocido se denomina indicio y de él se parte para establecer la presunción. Las presunciones en el caso del contrabando son de carácter legal y admiten prueba en contrario, son relativas o *iuris-tantum*, siendo la prueba a cargo del inculpado.

Las presunciones en sí mismas no configuran el delito de contrabando, sino que por sus circunstancias permiten deducirlo. Algunas de las conductas que nuestro código establece como presunciones, son en realidad auténticos tipos del delito.

Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando cuando:

- I.-Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.
- II.-Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a la que se refiere la fracción anterior.
- III.-No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse las descargas de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV.-Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V.-Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI.-Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII.-Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII.-No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX.-Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

3.4.4 CONTRABANDO CALIFICADO (Artículo 107 Código Fiscal de la Federación)

Doctrinalmente " calificativa" quiere decir aquella circunstancia que de presentarse antes o durante la comisión de un delito, tiene el efecto de modificar la punibilidad, ya sea elevándola (circunstancias agravantes) o disminuyéndola (circunstancias atenuantes). En la práctica legislativa mexicana el término "calificativa" se utiliza para designar aquellas circunstancias que tienen el efecto de elevar la pena.

Las circunstancias calificativas del delito de contrabando están previstas en el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación

“El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I.- Con violencia física o moral en las personas.

Se conduce a una calificativa que tiene un marco temporal concomitante a la consumación, o a la tentativa del contrabando y no es aplicable a lo que ocurre después de cometido el hecho delictivo aunque se trate de actos que tiendan a preservar los objetos materia del ilícito, así a su vez no se menciona que las personas sobre las que se tiene que ejercer violencia física o moral son aquellos servidores públicos o no, que tiendan a evitar que el ilícito se lleve a cabo, esta calificativa puede tener aplicación a todos los casos de contrabando que existen.

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

Se entiende por noche el periodo en que la parte correspondiente del territorio nacional no está hacia el Sol; la noche no es necesariamente oscuridad, pues pudiera no existir ésta por alumbramiento natural o artificial, la calificativa tiene como *ratio esendi* el que los contrabandos furtivos son más fáciles de cometer en los momentos en que no existe la luz propia del día. La calificativa de comisión del contrabando por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías solamente es de naturaleza objetivo- normativa.

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

Los que realizan funciones o prestan servicios públicos son denominados servidores públicos, ese funcionario o empleado puede ser federal, estatal o municipal; el cuestionamiento responde en el sentido de que el acto de ostentación se ha de llevar a cabo frente a cualquier persona (servidor público o no) que tenga a su cargo impedir el contrabando o que trate de impedirlo o denunciarlo, esto implica que el autor no tiene porqué ser realmente funcionario o servidor público, dado que el precepto sólo indica ostentarse, así el término autor es en relación a la tentativa; el término autor doctrinal y legalmente sólo se puede aplicar al autor material o intelectual y no a los cómplices.

IV.-Usando documentos falsos.

Documentos falsos consiste en aquel documento que contiene alteraciones de la realidad que de ser ciertas permitiría el legal ingreso, extracción o entrega de las mercancías materia de tráfico internacional,, o evitaría su detención por cualquier autoridad o persona”.⁵⁷

⁵⁷ Op. cit, nota no. 52, p.p 95-99.

3.4.5 COMPETENCIA PARA CONOCER DEL DELITO DE CONTRABANDO

El tipo delictivo de contrabando contiene una configuración compleja en el verbo núcleo, habida cuenta que para la consumación del injusto exige la coexistencia de un hacer (introducir mercancía extranjera) y un no hacer; (omitiendo el pago del impuesto). Si el tipo penal aludiera exclusivamente al verbo introducir, no habría duda en sostener que el competente para conocer del asunto lo sería el juez de Distrito que dictó un auto de formal prisión, debido a que el auto evidencia que la mercancía de procedencia extranjera fue introducida a este país por la aduana ubicada en la jurisdicción del juez referido.

El ilícito también requiere que además de esa acción, se omita el entero de las contribuciones respectivas, omisión que conforme a lo estimado en el auto, ocurrió en la ciudad de México debe concluirse que conforme al artículo 6º del Código Federal de Procedimientos Penales, el competente para seguir conociendo de la causa respectiva es el Juez de Distrito en Materia Penal en el Distrito Federal, toda vez que dentro de su jurisdicción se perfeccionó o consumó el delito de contrabando que se les imputa a los inculpados.

3.4.6 DELITO DE CONTRABANDO. No es requisito la previa querrela de la autoridad competente

Para proceder penalmente en relación con el delito de contrabando a la importación, previsto por el artículo 102 fracción I del Código Fiscal de la Federación, no es requisito la previa querrela de la Secretaría de Hacienda (SAT), por no disponerlo así el artículo 92 del propio cuerpo normativo, pues tal existencia, según lo dispone la fracción I del citado numeral, sólo se refiere a los delitos fiscales definidos por los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del Código Fiscal de la Federación dentro de los cuales no se comprende el ilícito de contrabando a la importación, ya que para proceder penalmente por este delito, conforme a lo establecido por las diversas fracciones II y III del propio artículo 92, sólo se requiere que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio y que, en su caso, formule la declaratoria correspondiente respecto del contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

3.4.7 EVASIÓN FISCAL

En el lenguaje común, la palabra evasión significa: eludir, fugarse, escapar. En materia fiscal, eludir se entiende el hecho comisivo u omisivo que implique incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando se tenga la obligación de cumplirlas, ya sea en forma total o parcial, con dolo o sin él.

La evasión fiscal es la conducta ilícita producida por quienes tienen la obligación jurídica de contribuir al gasto público, puede presentarse mediante una conducta dolosa o por descuido o desconocimiento, para que la conducta comisiva u omisiva del contribuyente sea considerada como delito, es necesario ésta se encuentre tipificada previamente por una ley penal.

En nuestra legislación no se encuentra descrita la figura de evasión fiscal como tal, es por ello que debemos tomar en cuenta las siguientes consideraciones para poder o no equipararla al delito de contrabando:

- a) En materia fiscal, al utilizar la palabra evasión, se hace referencia a una conducta ilícita; la entendemos como toda acción u omisión contraria a las disposiciones legales, cuyo resultado se traduce en disminuir total o parcialmente la carga fiscal en materia de comercio exterior.
- b) La evasión sólo puede producirse con la conducta ilícita de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar el tributo al fisco en materia de comercio exterior.
- c) La evasión es una conducta contraria a derecho (antijurídica) que tiene como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, ya sea realizada con dolo o solamente omisiva derivada del comercio exterior.
- d) La evasión fiscal es, en opinión de diversos autores, ilícita, aún cuando el derecho positivo mexicano no le atribuya consecuencias jurídicas.

3.5 CONDUCTA DEL DELITO DE CONTRABANDO.

Para establecer que la conducta es un ilícito, ésta deberá ser:

- a) Típica.- Se refiere al comportamiento que realiza el sujeto activo; (contribuyente) y que se encuadra al tipo penal, es una acción u omisión que se apegan al tipo objetivo descrito en cada delito de carácter fiscal, es el presupuesto del delito.

La conducta debe ajustarse a un acto en forma precisa, concreta y exacta a la descrita por la ley penal o tratándose de delitos especiales, en la ley correspondiente que en este tema es la descrita por los artículos 102, 103 y 105 del Código Fiscal de la Federación.

La conducta típica se refiere al comportamiento que realiza el sujeto activo del delito fiscal que consiste en una acción u omisión, es decir en un hacer o dejar de hacer, lo que se tiene obligación de cumplir, dicho comportamiento ocasiona un resultado en perjuicio del Fisco. Para que la conducta realizada sea considerada delito, debe estar previamente tipificada en una ley.

b)Antijurídica.- Debe ser una conducta o acto contrario a lo dispuesto por las leyes penales o la especial (Código Fiscal de la Federación) sin causa justificada.

c)Debe ser realizada dolosa o culposamente.- (artículo 8º y 9º del Código Penal Federal): Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Lo que se concluye que obra dolosamente aquélla persona que está consciente de cuáles son las conductas ilícitas, sus consecuencias jurídicas, las sanciones a que se hace acreedor y, pudiendo evitarlas, las realiza dolosamente. Y obra culposamente aquella persona que realiza la conducta ilícita descrita por la ley, que pudo prevenirla y evitarla, pero debido a un descuido, negligencia, olvido, impericia, o error involuntario, produce el resultado típico, que debía y podía observar conforme a las circunstancias personales.

d)Debe ser Punible.- La ley penal o la ley especial (Código Fiscal de la Federación), debe señalar en forma precisa la conducta o el acto ilícito y la pena que corresponde a la misma.

3.5.1 CONCEPTO DE TIPICIDAD.

La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal, en forma precisa y exacta, que se resume en la fórmula *nullum crimen sine tipo* (no hay crimen o delito si no está descrita la conducta en las leyes penales).

El Código Fiscal de la Federación , tipifica en forma similar el delito de contrabando en relación a los supuestos consignados como infracción administrativa relacionada con la importación y exportación de mercancías.

Para el Código Fiscal comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías; omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben cubrirse, sin permiso de autoridad competente cuando sea necesario este requisito. De importación o de exportación prohibida, interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país. Extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o las personas autorizadas para ello.

3.5.2 LA ANTIJURIDICIDAD

El vocablo "antijurídico" se entiende como aquella conducta que es contraria a la ley o al Derecho.

La antijuridicidad la podemos dividir en:

- Antijuridicidad Formal.-

Para que el acto realizado sea considerado formalmente antijurídico, éste debe infringir una ley vigente.

- Antijuridicidad Material.-

Un acto será considerado materialmente antijurídico cuando sea opuesto al interés general.

Ausencia de antijuridicidad: Se considera que existe ausencia de antijuridicidad cuando la conducta realizada sea contraria al Derecho pero ésta presenta una causa de justificación, es decir, una causa atenuante o extintiva de responsabilidad.

Antijuridicidad en materia fiscal: En materia fiscal la antijuridicidad se presenta cuando el contribuyente incumple con las disposiciones fiscales, es decir, realiza una conducta de hacer o dejar de hacer lo que establece una disposición fiscal, estando obligado a ello, por lo cual se considera que dicha conducta es contraria a la disposición fiscal, cuando la conducta es contraria a la disposición fiscal y ésta es considerada grave, entra en el ámbito penal.

3.5.3 LA IMPUTABILIDAD

Es aquella en la que el individuo tiene la capacidad de querer y entender la realización de un delito, es decir; comete un ilícito con plena consciencia de que se trata de un hecho delictivo, conociendo las consecuencias legales y aún así tiene la voluntad de hacerlo.

En el ámbito fiscal la imputabilidad se presenta cuando el contribuyente incumple con las disposiciones fiscales en forma voluntaria y consciente, es decir, realiza una conducta que se encuadra en un tipo penal fiscal.

3.5.4 LA CULPABILIDAD

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, culpabilidad se refiere a culpable, calidad de culpable y culpable del latín culpabilis.

Aplicase a aquel a quien se puede echar o echa la culpa. Delincuente responsable de un delito.

Para que una acción sea considerada como delito culpable debe reunir los elementos de tipicidad, antijuricidad, imputabilidad y culpabilidad. Se considera que una persona es culpable cuando ha realizado una conducta típica, en forma voluntaria y consciente, debiendo prevenirla o evitarla.

3.5.5 LA PUNIBILIDAD

La pena proviene del latín "*poena*", se entiende como el castigo impuesto por el Estado a través de sus órganos judiciales a quien ha cometido un delito previsto y sancionado por las leyes.

Para *Fernando Castellanos* "la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de esa sanción. También se utiliza la palabra punibilidad, con menos propiedad, para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito.

En otros términos: es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada; se engendra entonces la conminación estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas (ejercicio del *jus puniendi*); igualmente se entiende por

punibilidad en forma menos apropiada, la consecuencia de dicha conminación, es decir, la acción específica de imponer a los delincuentes, a posteriori, las penas conducentes, la punibilidad se confunde con la punición misma, con la imposición concreta de las sanciones penales, con el cumplimiento efectivo de la llamada amenaza normativa".⁵⁸

La punibilidad consiste en el castigo previsto y sancionado por las leyes que se impone a aquella persona que ha realizado una conducta ilícita, la pena se entiende como el castigo impuesto por el Estado a través de sus órganos judiciales a quien ha cometido un delito previsto y sancionado por las leyes.

3.5.6 EL RESULTADO

Para que se considere que se ha cometido un delito de carácter fiscal, es necesario, que se obtenga un resultado, tal es el caso de la lesión del bien jurídico tutelado, que en esta materia lo es el pago correcto y oportuno de las contribuciones fiscales, su incumplimiento da como resultado un perjuicio un perjuicio económico al Estado y al Fisco al no recibir en tiempo y forma los ingresos públicos que se integran por las contribuciones establecidas por las leyes tributarias, es decir, sufre un perjuicio en la recaudación tributaria.

3.5.7 TENTATIVA DE DELITO DE CONTRABANDO

La tentativa de delito se entiende como la no producción de ilícito por causas ajenas a la voluntad del agente, la tentativa, por tanto, implica una pena menor a la que obtendría el autor del delito si éste se hubiese consumado.

El fundamento legal con relación a la tentativa del delito de contrabando, lo encontramos en el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación que expresa:

"La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente".⁵⁹

⁵⁸ Castellanos, Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, México, Porrúa, p. 10.

⁵⁹ Op. Cit. nota no. 51, p. 143.

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

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

Cuando se trate de la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente, es decir, el agente si deseaba su realización y el resultado, pero otra persona se lo impidió o no se produjo por circunstancias ajenas a su voluntad. Debido a que no se produce el resultado o se produce en parte, la tentativa, por tanto implica una pena menor a la que obtendría el autor del delito si éste se hubiese consumado en su totalidad.

3.6 DEFINICIÓN DE INFRACCIÓN ADUANERA

Es toda obligación que deriva de una ley, tiene como característica principal, la de que si no se cumple con dicha obligación, el infractor responsable se hace merecedor a una sanción, lo cual es lógico, ya que de no ser así el cumplimiento de una obligación quedaría sujeto a la voluntad del particular. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta que trae como consecuencia la infracción esté previamente tipificada en la ley como ilegal y tenga prevista una sanción.

En materia fiscal corresponde a la Administración Pública la aplicación de las disposiciones fiscales para obtener su cumplimiento, de acuerdo con la potestad sancionadora de que está provista.

Es indudable que cuando se adquieren obligaciones se hace con la idea de cumplirlas; sin embargo, durante el transcurso del tiempo se presentan situaciones que no se previeron y que hacen imposible su cumplimiento, incurriendo así en una transgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de una ley, contrato u obligación forzosa.

Sergio Francisco de la Garza establece que " infracción es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales".⁶⁰

⁶⁰ Op. Cit, nota no. 27, p. 961.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

De las definiciones citadas se desprende, en términos generales, que infracción es toda violación a la ley.

Podemos definir que la infracción aduanera es aquella conducta que tiene como fin o resultado la violación o transgresión de cualquier norma o disposición que se haya dictado como obligatoria en materia aduanera, que resulta punible conforme a la propia legislación aduanera, y es sancionada por la autoridad administrativa competente.

El concepto de infractor en materia fiscal lo establece el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, al interpretar dicha disposición en el sentido de que *infractor*, o responsable en la comisión de las infracciones, es la persona que realice los supuestos ilegales que establecen tales infracciones, así como la que omita el incumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

3.6.1 CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS

La doctrina divide a las infracciones aduaneras en graves y leves, las primeras (graves) serían las que están directamente relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones para la entrada de las mercancías al país, es decir aquellas que se cometen en violación directa a las disposiciones fundamentales de la legislación aduanera, como la de ingresar una mercancía al país sin cumplir una regulación o restricción de tipo no arancelario, o bien el ingresar una mercancía oculta, de manera tal que no pudiera ser descubierta por la autoridad, aquellas que de llegarse a consumir, se planean y llevan a cabo con intención de dañar al Estado, y asimismo con la intención de incumplir las disposiciones más esenciales que se persiguen con la regulación legal.

Infracciones aduaneras leves son aquellas que estarían en contraposición a esta apreciación, generándose por el incumplimiento de disposiciones que si bien es cierto son obligatorias, no están directamente relacionadas con las disposiciones esenciales que regulan la entrada y salida de las mercancías al país y su control por parte de la autoridad aduanera, Ejemplo: presentar una declaración de manera extemporánea, son actos que la Ley considera como infracciones leves.

- Infracciones de Omisión y de Comisión.-Las primeras son las que nacen como consecuencia de la violación a una disposición fiscal, sin el ánimo de causar un perjuicio económico al fisco, no existe dolo, sino negligencia o descuido. Las segundas son aquellas con pleno conocimiento y con el propósito de causar un perjuicio al Fisco.

- **Infracciones Instantáneas y Continuas.**-Las Instantáneas son aquellas que se realizan en el momento en que se cometen y las continuas son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que dejan de cometerse los actos violatorios.
- **Infracciones Simples y Complejas.**-Las primeras son aquellas que con un solo acto u omisión se viola una disposición. Y las complejas son aquellas que con un acto u omisión se violan las diversas disposiciones.
- **Infracciones Leves y Graves.**- Las leves son aquellas que no tienen como consecuencia la evasión de créditos fiscales y las graves son las que traen como consecuencia evadir el pago de créditos fiscales.
- **Infracciones Administrativas y Penales.**- Las primeras son aquellas que la autoridad administrativa o hacendaría califica como tales y en cuanto a las penales son aquellas cuya calificación corresponde a la autoridad judicial.

3.6.2 DISPOSICIONES FISCALES DEL INFRACTOR

Todo infractor de acuerdo con nuestras disposiciones fiscales, queda sujeto a las siguientes consecuencias:

- Al pago de las contribuciones omitidas.
- A pagar el importe de la actualización correspondiente a las contribuciones omitidas.
- A cubrir los recargos que procedan por el tiempo transcurrido entre la omisión y el pago, sin que rebasen los causados en diez años.
- A liquidar las multas equivalentes hasta un 210 por ciento de lo omitido.
- Al pago de los honorarios por notificación del requerimiento de la contribución no pagada.
- Al reembolso de los gastos de ejecución.
- A la pena corporal que corresponda, si la conducta también constituye un delito fiscal, y se ejercita la acción penal correspondiente.

3.6.3 DIFERENCIA ENTRE INFRACCIÓN ADUANERA Y DELITO ADUANERO

“La diferencia de la infracción aduanera con el delito aduanero radica sustancialmente en que este último es una transgresión a una norma aduanera que tipifica una conducta ya sea de hacer o de no hacer que es punible, es sancionado por el órgano y bajo el procedimiento que contemplan las disposiciones del Derecho Penal Fiscal, y que su sanción se efectúa por una autoridad judicial y no por una entidad administrativa.

Las infracciones administrativas están tipificadas y sancionadas en la Ley Aduanera y los delitos aduaneros se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación.

Un solo acto o conducta puede ser constitutivo de infracciones y delitos a la vez, tal es el caso del contrabando, que en la Ley Aduanera se castiga como infracción y en el Código Fiscal de la Federación como delito.

En otros casos el delito llega a configurarse, cuando a la luz de las disposiciones legales una conducta que se juzga, es más grave que otra, exactamente de la misma naturaleza”.⁶¹

3.6.4 DUALIDAD DEL HECHO ILÍCITO

Se explicará la relación a ciertos delitos fiscales y ciertas infracciones fiscales: el mismo comportamiento es delito y también es infracción, para lo cual citaremos preceptos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Aduanera:

Código Fiscal de la Federación

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

I.-Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Ley Aduanera

Art.176.-Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al, país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I.-Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas

⁶¹ Hernández de la Cruz, Arturo, *Infracciones y Sanciones Aduaneras 2005*, 2ª ed, México, ISEF, p.p 37-43

compensatorias, que deban cubrirse.

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

I.-De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 750,000.00

Art. 178.-Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta ley:

I.-Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

Quien comete el delito también realiza la infracción, esta peculiaridad que tienen ciertos hechos o comportamientos humanos, de ser a la vez delito e infracción, no solamente la encontramos en la legislación fiscal, sino además en materias como la de responsabilidad de servidores públicos en tanto el Código Penal contiene una amplia gama de figuras delictivas. Tal vez el punto más álgido de la cuestión sea que, por la comisión de un delito el responsable se hace merecedor a una pena, y, por llevar a cabo la infracción el responsable también es acreedor a otra sanción.

Dado que la aplicación de las sanciones penales o administrativas requiere de la intervención de la autoridad y de que ésta cumpla ciertas formalidades que se traducen en un procedimiento judicial o administrativo, se afirman también que los procedimientos en contra de una misma persona se duplican; esto no es del todo cierto porque en ocasiones el procedimiento administrativo se instruye contra una persona moral y el proceso penal en contra de una persona física.

Rodolfo Cepeda Lópezhermosa manifiesta al respecto que " al estudiar la materia que nos ocupa, encontramos un fenómeno peculiar que ha sido objeto de interminables discusiones, tanto doctrinales como jurisprudenciales; nos referimos al caso que se presente cuando el incumplimiento de un deber se considera a la vez como falta y como delito fiscales, aplicándose al mismo tiempo una sanción administrativa y una pena".⁶²

Las leyes que contemplan la pena por el delito y la sanción administrativa por la infracción, han de prever sanciones de diversa naturaleza.

⁶² El Derecho Penal Fiscal en Derecho Penal Contemporáneo. *Revista del Seminario de Derecho Penal*, Torres López, Mario Alberto, p. 96.

La pena como sanción está prevista en las disposiciones legales de carácter penal, no es la privación o restricción de un singular o individual derecho sino que, por el contrario, es el conjunto de privaciones y restricciones de los derechos del delincuente; la afectación ocurre en varias esferas de derechos del autor del delito.

En materia de los delitos fiscales la autoridad judicial del orden penal está impedida a aplicar la pena denominada sanción pecuniaria que incluye a la multa y a la reparación del daño.

3.6.5 PERSONAS FÍSICAS Y MORALES QUE PUEDEN COMETER INFRACCIONES ADUANERAS

- a) Quien importe mercancías.
- b) Las empresas transportistas.
- c) Los empleados de empresas transportistas.
- d) Las personas que circulen en vehículos dentro de recintos fiscales.
- e) Los peatones que circulen en zonas restringidas dentro de recintos fiscales.
- f) Los pilotos de aeronaves.
- g) Los empleados autorizados de los agentes aduanales.
- h) Los agentes aduanales.
- i) Los apoderados aduanales.
- j) Los almacenes generales de depósito.
- k) Los particulares que obtengan concesión para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior.
- l) El servicio Postal Mexicano.
- m) Los recintos fiscalizados autorizados para operar el régimen de elaboración, transformación y reparación en recinto fiscalizado.
- n) Las empresas de transporte internacional de traslado y custodia de valores.
- o) Quien exporte mercancías.

- p) Los capitanes de embarcaciones.
- q) Los particulares que obtengan autorización para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, necesarios para llevar a cabo el despacho aduanero.
- r) Las personas que destinen mercancías por las que para su importación se otorgó alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones a una finalidad distinta de la que motivó su otorgamiento.
- s) Las personas que trasladen mercancías por las que para su importación se otorgó alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones a un lugar distinto del que se señaló a la autoridad aduanera.
- t) Las personas que permitan que personas diferentes al beneficiario usen mercancías por las que para su importación se otorgó alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones.
- u) Las personas que enajenen o adquieran vehículos importados o internados temporalmente.
- v) Las personas que faciliten el uso de vehículos internados o importados temporalmente a terceros no autorizados.
- w) Las personas que enajenen o adquieran vehículos importados en franquicia o a la franja fronteriza sin ser residentes o estar establecidos en ella.
- x) Pasajeros internacionales, tanto de origen nacional como extranjero.
- y) Casas de bolsa e instituciones autorizadas para operar cuentas aduaneras.
- z) Las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular.
- aa) Cualquier persona que enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancías extranjeras, sin comprobar su legal estancia en el país.
- bb) Los depósitos llamados "duty free".
- cc) Los remitentes de envíos postales.
- dd) Empresas con programas autorizados por la anteriormente denominada Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

3.7 DEFINICIÓN DE SANCIONES ADUANERAS

Son aquellas disposiciones que conforme a sus facultades y a lo establecido en un ordenamiento legal aduanero, dictan las autoridades administrativas a una o varias personas que han sido encontradas como responsables de haber cometido una infracción de ese mismo tipo, ante la inobservancia de un dispositivo legal. El maestro Eduardo García Maynez define a la sanción como la " consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".⁶³

3.7.1 CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES ADUANERAS

Las sanciones desde el punto de vista de su naturaleza

Las sanciones aduaneras pueden clasificarse en principales, accesorias y subsidiarias.

Las sanciones principales son aquellas que se encuentran estrechamente relacionadas con el acto ilícito realizado, es decir las que se imponen como castigo por la violación de una norma que se ha transgredido. Son las que existen por si mismas:

- Pecuniarias.- Son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente, como la multa.
- Privativas de la libertad.- Son las penas corporales, como la prisión.

Las sanciones pecuniarias se subdividen a su vez en:

- 1.-Multas.
- 2.-Recargos
- 3.-Gastos de ejecución.
- 4.-Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.
- 5.-Confiscación de bienes.

⁶³ Op. Cit, nota no 8, p. 295.

Las sanciones accesorias son las que recaen sobre los medios y objetos materiales con los que se realizó la comisión del ilícito. Son las que existen como consecuencia de la infracción principal.

Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:

- 1.-El decomiso de objetos y mercancía.
- 2.-La inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones
- 3.-La suspensión de empleos.
- 4.-La intervención permanente.
- 5.-La clausura.

Las sanciones subsidiarias son las que se tienen que imponer cuando la sanción principal no puede ser cumplida, Ejemplo: el privar de la libertad a un individuo como resultado de la conversión de una multa que no se pague por insolvencia del deudor.

Las sanciones tomando en cuenta la autoridad que la impone

Las sanciones pueden ser:

- a) Sanciones administrativas.- Son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, con motivo de la violación a disposiciones administrativas no fiscales, como son la que impone la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Comercio.
- b) Sanciones administrativas fiscales.- Son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.
- c) Sanciones Judiciales.- Son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).

3.7.2 OBJETIVO DE LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES ADUANERAS

El objetivo de la imposición de las sanciones aduaneras se puede dividir en dos partes, primero resalta el hecho de restituir a un ente dañado, que en este caso es el Fisco Federal, lo que por derecho le corresponde recibir, por ejemplo: el pago de ciertas contribuciones que se dejaron de pagar.

La segunda parte de la sanción tiene como objetivo desestimar la conducta del infractor a través de la imposición de sanciones que incidan en su comportamiento para que no vuelva a asumir dicha conducta.

3.7.3 FINALIDAD DE LAS SANCIONES FISCALES

“La finalidad de las sanciones en materia fiscal, es la de evitar prácticas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo a su vez de carácter preventivo y a la vez represivo.

Se persiguen esencialmente los siguientes objetivos:

- Sancionar directamente al contribuyente que incumple con sus obligaciones fiscales.
- Sirve como un instrumento de poder de coacción o coerción que la ley le otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Tiende a disciplinar al infractor.

Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir al contribuyente de que cometa las infracciones, y al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se persigue escarmentarle para evitar que reincida, como ejemplo para los que no han cometido infracciones a las disposiciones fiscales”.⁶⁴

3.8 MERCANCÍAS SIN IMPUESTOS

- Las cosas que integran su equipaje personal
- Mercancías por una cantidad hasta por 300 dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas, por persona (franquicia que otorga el gobierno mexicano).
- Una cámara fotográfica, una cámara de videograbación
- Computadora portátil.

⁶⁴ Op. Cit. nota no. 61, p. 42.

3.8.1 MERCANCÍAS DE USO PERSONAL (Artículo 106 Código Fiscal de la Federación).

Para los efectos son mercancías de uso personal:

- a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.
- b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médico.
- c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de las misma especie.
- d) Dos equipos deportivos personales usados que puedan ser transportados por una persona.
- e) Cinco juguetes, siempre y cuando sean transportados normal y comúnmente por una persona.
- f) Libros y revistas que por su cantidad no puedan ser comercializados.
- g) Velices, petacas, baúles y maletas necesarios para trasladar la mercancía.
- h) Tienda de campaña y equipo para acampar. Deslizador acuático con o sin vela.
- j) Tratándose de personas con discapacidad, las mercancías de uso personal que por sus características suplan o disminuyan su discapacidad.

Los mayores de edad podrán introducir, además de lo anterior:

- Un máximo de 20 cajetillas de cigarros, 25 puros o 200 gramos de tabaco.
- Hasta tres litros de vino, cerveza o licor.

3.8.2 MERCANCÍAS PROHIBIDAS

La Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación señala que las siguientes mercancías están prohibidas, ya que representan un gran riesgo de introducción de plagas y enfermedades: tierra, paja, envases repletos de heno, adornos de paja sin procesar, alimentos de elaboración casera, harinas de

origen animal, carne fresca, seca, enlatada o congelada y productos cárnicos como embutidos ahumados, salados y maduros que hayan sido elaborados en países con cuarentena absoluta (continentes europeo, africano, asiático y Sudamericano).

Otras secretarías de Estado mantienen restricciones y prohibiciones para la introducción de distintas mercancías. En el caso de armas y cartuchos, se debe tramitar permiso de importación antes de hacer la compra.

De conformidad con la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, está prohibido introducir al país los siguientes productos:

- Peces vivos depredadores en sus estados de alevines, juveniles y adultos.
- Insecticida (Leptofos)
- Semilla de amapola (adormidera)
- Heroína, base o clorhidrato de Diacetilmorfina.
- Harina de semillas de amapola.
- Preparaciones a base de marihuana (Cannabis indica).
- Semillas y esporas de marihuana, aun cuando esté mezclada con otras semillas.
- Preparaciones a base de acetil morfina o de sus sales o derivados.
- Marihuana.
- Pieles de tortuga o caguama.
- Jugos y extractos de opio, preparado para fumar.
- Extractos y jugos derivados de marihuana.
- Mucílagos y espesativos derivados de marihuana.
- Insecticida (Heptacloro o Drinox).
- Insecticida (Endrin o Mendrin).
- Imida del ácido N- ftalilglutámico (Talidomida).

- Estampas y calcomanías impresas a colores o en blanco y negro, presentadas para su venta en sobres o paquetes, aun cuando incluyan goma de mascar, dulces o cualquier otro tipo de artículos, conteniendo dibujos, figuras o ilustraciones que representen a la niñez de manera denigrante o ridícula, en actitudes de incitación a la violencia, a la autodestrucción o en cualquier otra forma de comportamiento antisocial, impresas por cualquier empresa o denominación comercial.

3.8.3 COMPROBACIÓN DE LA ESTANCIA LEGAL EN EL PAÍS

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

- a) La documentación aduanal exigida por la ley.
- b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.
- c) Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.
- d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

3.8.4 IMPOSICIÓN DE SANCIONES ACCESORIAS

Las sanciones accesorias que se encuentran establecidas en la Ley Aduanera son las siguientes: Decomiso de mercancías, pérdidas de concesiones, privilegios o prerrogativas y pérdida de empleos y retiro de la personalidad jurídica.

El decomiso de mercancías es la privación que de manera coactiva realiza la autoridad aduanera sobre los bienes de una persona, a manera de castigo por la realización de un hecho ilícito.

Este decomiso procede sobre las mercancías motivo de la infracción e incluso en algunos casos sobre los medios de transporte en que se conducen las mercancías, con lo cual se busca garantizar también el interés del bien jurídico dañado que es el Fisco Federal. El artículo 183-A de la Ley Aduanera establece al menos veinticuatro supuestos en los que las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, y precisa que dicha consecuencia jurídica sobre los bienes se impone sin perjuicio de las otras sanciones que se deban de aplicar al infractor.

La Ley establece que las personas a las que se les ha concesionado alguna actividad relacionada con el manejo, control y custodia de las mercancías se les podrá revocar dicha concesión si no realizan el cumplimiento de las obligaciones que determina la Ley, y que establezcan los términos de la concesión.

La Ley Aduanera establece que los locales autorizados como depósitos fiscales destinados a la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales en puertos aéreos internacionales, fronterizos y marítimos de altura, cuando incumplan con las condiciones sobre las que se les dio la autorización respectiva, serán clausurados por las autoridades aduaneras.

A los agentes aduanales se les cancelará la patente con la que se les ha facultado para realizar su labor con ese carácter en caso de incumplir con algunas de las disposiciones que la misma Ley establece; de igual forma sucede con los apoderados aduanales y los dictaminadores aduaneros si se determina que cometieron infracciones que impliquen la cancelación de su autorización respectiva.

3.8.5 IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

Para entender lo que legalmente se considera como Impuestos al Comercio Exterior, nos remitimos al artículo 2º fracción V de la Ley Aduanera:

Para los efectos de esta Ley se considera:

“ Impuestos al comercio exterior, los impuestos generales de importación y de exportación conforme a las tarifas de las leyes respectivas”.⁶⁵

Los impuestos al comercio exterior son las contribuciones y cuotas compensatorias establecidas en la Ley Aduanera que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

“ Con fundamento en el artículo 51 de la Ley Aduanera, los impuestos al comercio exterior son:

- a) El impuesto general de importación.
- b) impuesto general de exportación.

⁶⁵ Op. Cit, nota no. 44, p. 2.

Ambos se aplican con base a la tarifa de la Ley correspondiente.”⁶⁶

3.8.6 ARANCEL Y CUOTA COMPENSATORIA

Arancel.-Es un impuesto al comercio exterior que causan las personas físicas o morales cuando se dan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes respectivas.

Cuota Compensatoria.-Es una medida de regulación o restricción que se impone a aquellas mercancías que se importan en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional y es aplicable independientemente del arancel que corresponda a la mercancía de que se trate.

3.9 REGLAMENTACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES

Los delitos de carácter fiscal son delitos especiales, por lo tanto se encuentran tipificados y sancionados por una ley especial, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación.

La Ley Aduanera en su artículo 1º establece:

“Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías”.⁶⁷

3.9.1 FUNDAMENTO LEGAL DE LOS DELITOS FISCALES

El fundamento legal relativo a la ley que debe regular y sancionar a los delitos fiscales lo encontramos en el artículo 6º del Código Penal Federal mismo que establece:

“Cuando se cometa un delito no previsto en éste Código, pero si en una ley especial o tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán

⁶⁶ Op. Cit, nota no. 65, p. 35.

⁶⁷ Idem, p. 1.

éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del libro segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la particular".⁶⁸

3.9.2 SUJETOS DEL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

Para conocer quienes son los sujetos del impuesto al comercio exterior; artículo 52 de la Ley Aduanera:

"Están obligados al pago de los impuestos al comercio las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo".⁶⁹

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades estarán obligados a pagar cuotas compensatorias, se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

- a) El propietario o tenedor de las mercancías.
- b) El remitente en exportación o el destinatario en importación.
- c) El mandante, por los actos que haya autorizado.

3.9.3 BASE GRAVABLE DE LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Con fundamento en el artículo 64 de la Ley Aduanera:

"La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable".⁷⁰

⁶⁸ Op. Cit, nota no. 53, p. 2.

⁶⁹ Op. Cit, nota no. 67, p. 36.

⁷⁰ Idem, p. 48.

Con fundamento en el artículo 79 de la Ley Aduanera:

“La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros. Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan”.⁷¹

3.9.4 CRÉDITO FISCAL Y HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

El crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado o sus organismos descentralizados de percibir recurso provenientes de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter.

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales consisten en la realización de cualquier acto contenido en dichas leyes, en el caso de comercio exterior consiste en la introducción de mercancías al territorio nacional o la extracción de las mismas del citado territorio.

3.9.5 PENA POR CONTRABANDO

El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

- I.-De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$750,000.00
- II.-De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00

⁷¹ Op. Cit, nota no. 70, p. 60.

- III.-De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal, en los demás casos de mercancía 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 las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de este Código.

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

3.9.6 PERSONAS TAMBIÉN SANCIONADAS CON LAS PENAS DE CONTRABANDO

“Art. 105.- Será sancionada con las mismas penas del contrabando, quien:

- I.-Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que tengan bebidas alcohólicas.
- II.-Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas.
- III.-Ampare con documentación o factura auténtica, mercancías extranjera distinta a la que cubre la documentación expedida.
- IV.-Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido
- V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

- VI.-Tengan en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.
- VII.-Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.
- VIII.-Enajene o adquiere por cualquier título, sin autorización vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.
- IX.-Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.
- X.-Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad.
- No se considerará que se comete el delito establecido cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito.
- XI.-Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.
- XII.-Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale con el pedimento el nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.

XIII.-Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe el pedimento o factura".⁷²

⁷² Op. Cit, nota no 59, p.p 147-150.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

4.1 EL CONTRABANDO COMO DELITO

La regulación del contrabando como delito sancionado con pena corporal esta regulado en el Código Fiscal de la Federación vigente. En este caso el Código Fiscal está considerado como una ley especial atento a lo ordenado por el artículo sexto del Código Penal para el Distrito Federal, de aplicación federal, el cual permite que algunas leyes particulares regulen conductas antijurídicas.

Para proceder penalmente por el delito de contrabando y de robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previamente declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicios o bien, formule una declaratoria en los casos de contrabando de mercancías que estén exentas del pago de impuestos pero requieran permiso de autoridad competente o sean mercancías de tráfico prohibido.

En los delitos equiparables al contrabando se deberá formular la querrela correspondiente, independientemente del estado en que se encuentre el proceso administrativo en materia aduanera. No se formulará la declaratoria de perjuicio, en el ilícito de contrabando, si el monto de la omisión no excede del 10 % de los impuestos causados. Así cuando la omisión se deba a una inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas de importación y exportación; y esta no exceda del 55 % de los impuestos que deban cubrirse, siempre y cuando no hayan manifestado correctamente los datos de descripción, naturaleza y características de las mercancías para la adecuada clasificación arancelaria.

Los procesos para estos delitos podrán sobreseerse si así lo solicita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos o bien garanticen debidamente los créditos fiscales. Esta petición podrá realizarse discrecionalmente hasta antes que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

La Secretaría de Hacienda al formular el daño o la declaratoria de perjuicio; hará la cuantificación de dicho daño o perjuicio. Esta cuantificación sólo tendrá efecto en el procedimiento penal sin que repercuta en el procedimiento administrativo.

En estos delitos la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, en virtud de que la autoridad administrativa hará efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

4.2 PROCEDIMIENTO PENAL

Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- Formule querrela, tratándose de los delitos equiparables en cuanto a la sanción al contrabando, de delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- Declare que el fisco federal ha sufrido perjuicio en los casos de los delitos de contrabando, de apoderamiento de mercancías que se encuentren en los recintos fiscales o fiscalizados, o destruya o deteriore dolosamente dichas mercancías.
- Formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancía por las que no deban pagarse impuestos y requieran de permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.
- Bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público.
- La denuncia por la comisión de un delito se presentará ante la Procuraduría General de la República (Ministerio Público Federal) quien es la encargada de realizar las averiguaciones correspondientes y efectuar la consignación respectiva por el delito o delitos que resulten ante el juez de distrito competente.

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar que los procesos por delitos fiscales se sobresean, es decir que no se continúe el trámite de la acción penal y se dé por terminado el juicio, cuando los procesados paguen las contribuciones originales por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. Dicha petición deberá hacerse discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas que la misma petición se refiera.
- En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria, la cual surtirá efectos sólo para el procedimiento penal.
- Para los efectos de los delitos fiscales, se consideran mercancías los productos, artículos, efectos o cualquier otro bien aun cuando las leyes lo consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.
- Las sanciones pecuniarias derivadas de la comisión de delitos fiscales, se impondrán por las autoridades administrativas, sin que esta circunstancia afecte el procedimiento penal.
- La acción penal en los delitos fiscales, perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la comisión del delito. En los demás casos se estará al Código Penal aplicable en materia federal.
- La aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones y sus accesorios así como de las penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurra en delito fiscal.
- 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, las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

4.3 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

Es el conjunto de actos previstos en la ley aduanera ligados en forma sucesiva y con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, respetando las garantías del particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan justificar la importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en el territorio nacional.

El conjunto de actos jurídicos que enlazados en una secuencia lógica, permiten a la autoridad aduanera determinar si una mercancía de origen o de procedencia extranjera, se encuentra de forma legal en el país, o bien si su estancia en el territorio nacional ha cubierto los requisitos y formalidades que exige la ley aduanera, que le es aplicable, después que el particular ha tenido la oportunidad de expresar en su favor los alegatos que a su juzgado son pertinentes y presentar las pruebas correspondientes.

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera "PAMA", cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en el término previsto por la Ley Aduanera.

En el acta se deberá hacer constar, la identificación de la autoridad que practica la diligencia y deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones, dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento indicado, salvo cuando se trata de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que de no hacerlo, o de señalar uno falso será notificado por estrados.

Si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará. Además se harán constar los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento, la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías, así como la toma de muestras de las mercancías y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

El acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, la autoridad que levanto el acta, dictará de inmediato la resolución sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución.

Cuando el interesado no presente pruebas, o éstas no desvirtúen las causas por las que se ordenó el embargo precautorio, las autoridades aduaneras deberán dictar la resolución definitiva en un plazo que no exceda de cuatro meses, que se contarán a partir de la notificación de inicio del "PAMA". De no emitirse la resolución en el término señalado, quedarán sin efecto las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

En los casos en que el interesado no desvirtue mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando las contribuciones omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del procedimiento.

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser substituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación siempre que no se trate de mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias o bien que las mercancías no se hubieran introducido al territorio nacional con los trámites y formalidades del despacho aduanero y en los demás casos señalados por la Ley Aduanera.

4.4 ENCUBRIMIENTO EN LOS DELITOS FISCALES

Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- I.-Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismo fines.
- II.-Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Las expresiones adquirir, recibir, trasladar u ocultar aunque expresamente no lo mencione el precepto, han de ser en un sentido de auxilio al autor del delito y, en consecuencia, que ello se haga en beneficio de éste; así las cosas, si el que adquiere, recibe, traslada u oculta la cosa, lo hace para sí por haber obtenido el dominio de la cosa, no comete el encubrimiento sino el delito de tenencia ilegal de mercancía extranjera.

La expresión con ánimo de lucro debemos considerarla en el sentido de que el encubridor realice el comportamiento de adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito para obtener una ganancia.

El encubrimiento que se comete en delitos fiscales requiere la consciencia de que la cosa provenía del contrabando o de robo en recinto fiscal o fiscalizado, o al menos que las circunstancias en que la cosa se recibió para ser ocultada, resguardada o trasladada, hacían presumir fundadamente que provenía de tal contrabando o robo.

4.5 PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

En relación a los delitos existen dos figuras: **prescripción de la acción penal y prescripción de la sanción.**

- **Prescripción de la acción penal.**- La atribución del Ministerio Público para ejercer la acción penal y de los Jueces y Tribunales del orden penal para determinar en el caso concreto, si una persona es o no es responsable en la comisión del delito que se le atribuye. Para los que la ley señala pena de prisión, debe de realizarse una división en cuanto a los que se persiguen de oficio y los que se persiguen por querrela o algún otro acto equivalente. En estos casos la regla general del artículo 107 del Código Penal es que la acción prescribe en el término de un año a partir de que el ofendido (el que está legitimado para presentar la querrela o satisfacer el acto equivalente) tenga conocimiento del delito y del delincuente. Tener conocimiento del delito consiste en conocer los hechos que en su caso serían objeto de la querrela; conocer al delincuente es saber a qué persona o personas son atribuibles tales hechos. El Código Fiscal de la Federación contiene una regla específica de prescripción de la acción penal aplicable únicamente a los delitos que se persiguen por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta disposición amplía a tres y cinco años los plazos contemplados en el Código Penal.

- Prescripción de la Sanción.- Está relacionada con el hecho de que el delincuente ha sido sentenciado a una determinada pena.

4.6 COMPETENCIA FISCAL.

Dado nuestro régimen constitucional de competencias o de fueros, existe la materia penal federal y la local, así como los delitos federales y los delitos locales.

Los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación son delitos del orden federal, en tanto que el artículo 50, fracción I de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación determina que:

Son delitos del orden federal:

- a) Los previstos en las leyes federales.
- b) Aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo.

Por virtud de la "federalidad" de las figuras delictivas contenidas en el Código Fiscal de la Federación, resultan competentes para su conocimiento las autoridades de la **Procuraduría General de la República, los Juzgados de Distrito que conozcan de procedimientos penales y los Tribunales Unitarios de Circuito**. Asimismo los procedimientos penales se han de llevar a cabo de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Penales.

4.7 CUANTIFICACION DEL DAÑO O DEL PERJUICIO

Dispone el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que, cuando el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela.

La cuantificación de daño o perjuicio tiene relación exclusiva con los delitos en los que se requiere querrela, o declaratoria de perjuicio y representan una lesión patrimonial directa al fisco federal. Esa cuantificación de perjuicio se convierte en un requisito técnico en los siguientes delitos:

- a) Contrabando (en la hipótesis en que existe omisión total o parcial de contribuciones o cuotas compensatorias).

- b) Equiparables al contrabando. (cuando se trate de mercancía que está ilegalmente en el país porque no se cubrieron las contribuciones o cuotas compensatorias a que estaba afecta).
- c) Robo o daño de mercancías que se encuentran en recintos fiscales o fiscalizados.

Existen tres aspectos interesantes vinculados a la cuantificación de perjuicio:

El primero tiene que ver con su naturaleza, la cual consiste en una opinión y cálculo de cómo, por qué y de cuánto es el daño o el perjuicio que resiente la hacienda pública federal ante cierto tipo de hechos que presumiblemente son delito.

- Tiene relación con la formalidad, indica que la cuantificación de perjuicio debe contenerse en la misma querrela o declaratoria de perjuicio.
- Tiene que ver con el aspecto de la competencia, porque la cuantificación del daño o perjuicio es un acto que legalmente ha de realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

“El daño al Erario es cuantificable y consiste en acompañar a la querrela o declaratoria la documentación que determine el monto. Este requisito tiene entre otras finalidades el enterar al órgano investigador de la gravedad del delito y acorde con ello, establecer la extinción de la acción penal, principalmente para que el órgano jurisdiccional, dadas las diversas penas que la ley establece, de acuerdo con el monto de lo ilícitamente obtenido”.⁷³

La corrupción es uno de los males que aquejan a la sociedad en su conjunto, algunos empleados y funcionarios de las autoridades fiscales continúan inmersos en este problema, esto ocasiona molestias a los contribuyentes y en otras situaciones representan oportunidades para aquellos contribuyentes que no se ubican dentro de los contribuyentes cumplidos y la fomentan.

La acción u omisión del delito de contrabando deben ser tipificadas previamente por una ley aduanera como conducta ilícita y ser sancionada por ella misma con una sanción económica cubriendo la cantidad que le fije el juzgador.

⁷³ Op. Cit, nota no. 57, p.p 229-260

CONCLUSIONES

PRIMERA.-El Derecho Aduanero es el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.

SEGUNDA.- La Aduana es el organismo encargado de aplicar la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías y a los otros regímenes aduaneros, de percibir y hacer percibir los gravámenes que les sean aplicables y de cumplir las demás funciones que se les encomienden.

TERCERA.-Atendiendo a la estructura política y administrativa de la nación puede haber fiscos municipales, estatales y federal. El fisco federal es aquel expresamente previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que se encuentra regulado por diversos ordenamientos federales relativos a ingresos y egresos; de manera que como sencilla definición podemos considerar que el fisco federal es el patrimonio de la Federación constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como por los egresos, todo ello regulado por ordenamientos federales.

CUARTA.-El delito es aquella acción u omisión que presenta las características de ser típica, antijurídica y culpable, previa y expresamente descrita por una ley penal que a su vez impone la pena o sanción correspondiente.

QUINTA.-El Estado para el desarrollo de sus funciones y cumplimiento de los fines que al mismo corresponden, necesita recursos financieros que le permitan sufragar diversos gastos, como obra pública, salarios, jubilaciones, pensiones, adquisiciones, prestación de diversos servicios públicos; estos recursos según la teoría tradicional los obtiene el Estado de tres fuentes que son los ingresos fiscales, los provenientes de entidades económicas en los que el Estado participa o de los cuales es titular, y de los derivados de la deuda pública.

SEXTA.-El contrabando supone la intención de dañar, consiste en la realización, por parte del contribuyente, de un acto doloso, sancionadas por el Código Fiscal de la Federación. Como son: La omisión total o parcial del pago de una

contribución o cuota compensatoria por comercio exterior, cuando el sujeto activo introduzca al país o extraiga de él mercancías, sin el permiso correspondiente emitido por la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, o bien, si el sujeto activo introduce al país o extrae de él mercancías de importación o exportación prohibida.

SÉPTIMA.-Los delitos fiscales son actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario, estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una ley especial que en este caso es el Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA.- La evasión fiscal es la conducta ilícita producida por quienes tienen la obligación jurídica de contribuir al gasto público, puede presentarse mediante una conducta dolosa o por descuido o desconocimiento, para que la conducta comisiva u omisiva del contribuyente sea considerada como delito, es necesario ésta se encuentre tipificada previamente por una ley penal.

NOVENA.-La infracción aduanera es toda obligación que deriva de una ley, tiene como característica principal, la de que si no se cumple con dicha obligación, el infractor responsable se hace merecedor a una sanción, lo cual es lógico, ya que de no ser así el cumplimiento de una obligación quedaría sujeto a la voluntad del particular. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta que trae como consecuencia la infracción esté previamente tipificada en la ley como ilegal y tenga prevista una sanción.

DECIMA.-La sanción aduanera contenida en aquellas disposiciones que conforme a sus facultades y a lo establecido en un ordenamiento legal aduanero, dictan las autoridades administrativas a una o varias personas que han sido encontradas como responsables de haber cometido una infracción de ese mismo tipo, ante la inobservancia de un dispositivo legal.

DECIMO PRIMERO.- El crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado o sus organismos descentralizados de percibir recursos provenientes de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter.

DECIMO SEGUNDO.- Para proceder penalmente por el delito de contrabando y de robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previamente declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicios o bien, formule una declaratoria en los casos de contrabando de mercancías que estén exentas del pago de impuestos pero requieran permiso de autoridad competente o sean mercancías de tráfico prohibido.

RECOMENDACIÓN

UNICA.-Son muchos los contribuyentes que tienen dudas o desconocen por completo la forma correcta de cumplir con sus obligaciones porque las disposiciones fiscales les parecen complejas, en diversos casos los contadores, abogados fiscalistas, algunos funcionarios de las autoridades fiscales y también algunos funcionarios públicos cuya función es fiscalizar, querellarse, investigar, perseguir o juzgar en materia de delitos fiscales, tampoco tienen un criterio uniforme sobre si se incurrió dolosamente en algún ilícito fiscal, dando lugar a controversias legales y, como resultado que un contribuyente se encuentre en alguno de los supuestos de tipo penal. Si las autoridades fiscales y los legisladores emplearan modelos fiscales más sencillos los contribuyentes no tendrían tantas dificultades para cumplir con sus obligaciones fiscales y se evitaría así sancionarlos en tantas ocasiones: Que el Código Aduanero establezca la facultad de sancionar a los que infringen en un delito fiscal como es el contrabando de mercancías sin tener parte las autoridades fiscales y penales, porque se cometió en su jurisdicción, para evitar menos complejidad en el sistema aduanero y facilitar su desarrollo.

BIBLIOGRAFÍA

- Canales Pichardo, Víctor Manuel.
Delitos Fiscales.
Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Carvajal Contreras, Máximo.
Derecho Aduanero.
Edit. Porrúa.
- Castellanos, Fernando.
Lineamientos Elementales de Derecho Penal.
Edit. Porrúa.
- Castrejon García, Gabino Eduardo.
Derecho Tributario.
Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz.
Derecho Financiero.
Edit. Mc Graw Hill.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario.
Edit. Limusa, 2001.
- De La Garza, Sergio Francisco.
Derecho Financiero Mexicano.
Edit. Porrúa, 2002.

- Diccionario Jurídico Mexicano.
Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
Edit. Porrúa, Tomo II, 2002.

- García Maynez, Eduardo.
Introducción al Estudio del Derecho.
Edit. Porrúa, 2002.

- González de la Vega, Francisco.
Derecho Penal Mexicano.
Edit. Porrúa, 1999.

- Hernandez de la Cruz, Arturo
Infracciones y Sanciones Aduaneras.
Edit. ISEF., 2004.

- Margáin Manautou, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Edit. Porrúa.

- Osorio y Nieto, César Augusto.
Delitos Federales.
Edit. Porrúa.

- Sánchez Vega, Alejandro.
Contrabando y sus Equiparables como Delitos Graves
Edit. Sista.

- Torres López, Mario Alberto.
Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales.
Edit. Porrúa, 2000.

LEGISGRAFIA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2005, 23ª ed, México, Esfinge.

Código Fiscal de la Federación 2005, 30ª ed, México, ISEF.

Código Penal Federal 2005, 3ª ed, México, Delma.

Ley Aduanera y Reglamento 2005, 28ª ed, México, ISEF.

Ley de Comercio Exterior y Reglamento 2005, 9ª ed, México, ISEF.