

537

28j



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

INCORPORACION DE LOS DELITOS FISCALES  
AL CODIGO PENAL

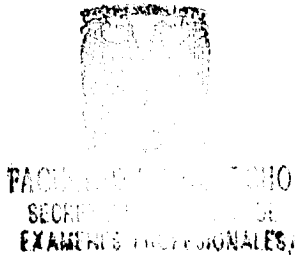
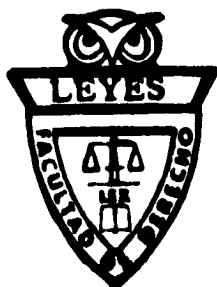
**T E S I S**

PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**FIDEL MARTINEZ ESCALONA**



MEXICO, D. F.

1995

**FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

Cd. Universitaria, 6 de diciembre de 1994.

C. DIRECTOR GENERAL DE LA COORDINACION  
ESCOLAR DE LA U. N. A. M.  
P R E S E N T E .

El C. FIDEL MARTINEZ ESCALONA, ha elaborado en este Seminario a mi cargo y bajo la dirección del Lic. Mario - Alberto Torres López, su tesis profesional intitulada: "INCORPORACION DE LOS DELITOS FISCALES AL CODIGO PENAL", con el objeto de obtener el grado académico de Licenciado en Derecho.

El alumno ha concluido la tesis de referencia la cual llena a mi juicio los requisitos señalados en el artículo 8, fracción V, del Reglamento de Seminarios para las tesis profesionales, por lo que otorgo la aprobación correspondiente por todos los efectos académicos.

A t e n t a m e n t e .  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
El Director del Seminario.

DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS  
SECRETARIO GENERAL

México, D.F., a 29 de Noviembre de 1994.

**DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS.**  
Director del Seminario de Derecho Penal.  
Facultad de Derecho.  
U. N. A. M.  
P r e s e n t e

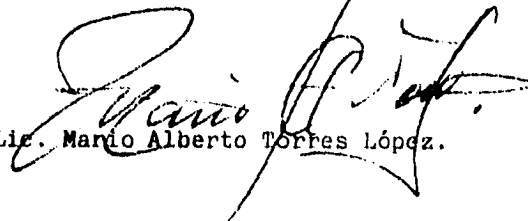
Estimado y fino doctor:

Me refiero al trabajo que en días pasados se me remitió para ser revisado, que ha elaborado el señor **FIDEL MARTINEZ ESCALONA** y que se intitula "Incorporación de los Delitos Fiscales al Código Penal".

Revisado el trabajo considero que reúne los requisitos para presentarse como tesis profesional, a fin de que el alumno defienda sus puntos de vista ante el sínodo que corresponda.

Aprovecho la oportunidad para enviarle un afectuoso saludo.

A t e n t a m e n t e



Lic. Mario Alberto Torres López.

**FALLA DE ORIGEN**

**INTERPRETACION DE LOS**

**ARTICULOS FISCALES AL**

**CODIGO PENAL**

## INDICE

|                   | Pág. |
|-------------------|------|
| INTRODUCCION..... | IV   |

### CAPITULO PRIMERO

#### ANTECEDENTES HISTORICOS

|   |    |
|---|----|
| A) ANTECEDENTES INTERNACIONALES.....                          | 2  |
| I. ANTECEDENTES REMOTOS.....                                  | 2  |
| II. EL SISTEMA TRIBUTARIO FRANCÉS.....                        | 7  |
| III. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....                       | 8  |
| B) ANTECEDENTES NACIONALES.....                               | 11 |
| I. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA<br>NACION AZTECA.....          | 11 |
| II. EPOCA COLONIAL.....                                       | 13 |
| III. DEL MEXICO INDEPENDIENTE AL<br>ACTUAL CODIGO FISCAL..... | 15 |
| CONCLUSIONES.....   | 26 |

### CAPITULO SEGUNDO

#### DUALIDAD DE PROCESOS PARA LA SANCION DE LOS DELITOS FISCALES

|                   |    |
|-------------------|----|
| INTRODUCCION..... | 28 |
|-------------------|----|

II

|   |    |
|---|----|
| A) ANALISIS COMPARATIVO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCESO PENAL..... | 29 |
| I. FASE OFICIOSA.....   | 29 |
| II. FASE CONTENCIOSA.....   | 35 |
| III. PROCESO PENAL.....   | 39 |
| B) SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION PENAL.....                              | 43 |
| C) INCONSTITUCIONALIDAD. ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL.....                    | 45 |
| CONCLUSION.....   | 49 |

CAPITULO TERCERO

ESTUDIO JURIDICO-SUBSTANCIAL DEL DELITO DE  
DEFRAUDACION FISCAL Y BREVES CONSIDERACIONES  
SOBRE EL DELITO DE CONTRABANDO

|   |    |
|---|----|
| INTRODUCCION.....   | 51 |
| A) CONTRABANDO.....   | 52 |
| B) DEFRAUDACION FISCAL.....   | 57 |
| I. DIVERSAS ACEPTACIONES DEL CONCEPTO DELITO.....   | 57 |
| II. EL DELITO Y LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN. ASI COMO LA CLASIFICACION DEL DELITO SEGUN CASTELLANOS TENA..... | 59 |
| III. EL FRAUDE FISCAL.....  | 76 |
| CONCLUSION.....   | 89 |

III

CAPITULO CUARTO

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE INCORPORAR LOS DELITOS FISCALES  
AL CODIGO PENAL

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| INTRODUCCION.....               | 91  |
| A) EN CUANTO A LOS SUJETOS..... | 98  |
| B) EN CUANTO A LA SANCION.....  | 102 |
| CONCLUSION.....                 | 104 |
| <br>                            |     |
| CONCLUSIONES GENERALES.....     | 106 |
| <br>                            |     |
| BIBLIOGRAFIA.....               | 110 |

## INCORPORACION DE LOS DELITOS FISCALES AL CODIGO PENAL

En todo Estado de derecho como el nuestro, es indispensable la existencia de legislaciones que tengan como objetivo lograr la convivencia pacífica entre los individuos que componen esa sociedad. Asimismo lograr una armonía por demás amigable y de derecho, entre el gobernante y el gobernado.

El Estado como sujeto rector de la sociedad presenta derechos y obligaciones, dentro de sus obligaciones una de las más importantes es proporcionar al gobernado los servicios, elementos y medios necesarios para que éste pueda desempeñar sus actividades; sin embargo, el Estado no puede subsistir económicamente por sí mismo y para proporcionar los servicios necesarios a la colectividad es obligación de los miembros integrantes de la sociedad contribuir para los gastos públicos.

En consecuencia y derivado de las aportaciones que los contribuyentes hacen al Estado, éste se encuentra obligado a dictar medidas tendientes a regular dichas aportaciones, es así como actualmente nuestro sistema legislativo encuadra esta obligación en el Código Fiscal de la Federación.

El Código en cuestión, consideramos, invade la esfera competencial de la legislación penal, ya que establece en su capítulo II, un apartado relativo a los delitos fiscales, mismos que a nuestro juicio deberían estar incluidos y regulados en el Código Penal.

Como consecuencia de este ordenamiento legal los contribuyentes deberán contribuir en la medida en que la ley se los imponga, siendo por lo tanto obligatorio para los mismos el cumplir con esta obligación, y si no lo hacen su conducta puede encuadrar en un ilícito, el cual puede

englobarse dentro de alguno de los delitos fiscales tipificados indebidamente en el Código Fiscal de la Federación.

La anterior aseveración nos atrevemos a hacerla porque el hecho de que se encuentren regulados por una ley distinta al Código Penal, implica que en la sanción se imponga una dualidad, es decir una sanción administrativa por un lado y una sanción penal por el otro, lo cual es violatorio al artículo 23 Constitucional, el cual señala ... "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito...", es esta situación la cual despierta en mí el interés de estudiar más a fondo los delitos fiscales y su regulación. Derivado de esta inquietud pretendemos que el presente trabajo sea algo más que un mero estudio doctrinario del delito fiscal, y se convierta en un auxiliar práctico de aquellos que deseen entender más a fondo los mismos.

Aunado a todo lo anterior es menester señalar que el estudio de los delitos fiscales, siempre a lo largo de nuestra historia han tenido una gran relevancia, siendo actualmente de una trascendencia preponderante en nuestra sociedad, debido a los constantes cambios y modificaciones en las disposiciones legales a través de las cuales se regulan.

Es por ello que el objetivo principal del presente estudio es poner de manifiesto la necesidad de incorporar los delitos fiscales al Código Penal, en virtud de la naturaleza jurídica de los mismos y evitar así una doble sanción dictada cada una de ellas por tribunales totalmente distintos. No pretendemos tomar la actitud de legisladores, pero sí la de aportar una idea en torno a esta problemática e integrarnos al grupo de todos aquellos que estamos convencidos firmemente de que es la legislación penal la cual debe encargarse de tipificar y sancionar los delitos fiscales.

**CAPITULO PRIMERO**

**ANTECEDENTES HISTORICOS**

**SUMARIO : A) ANTECEDENTES INTERNACIONALES. I. ANTECEDENTES REMOTOS  
II. EL SISTEMA TRIBUTARIO FRANCÉS. III. EL SISTEMA TRIBUTARIO ES-  
PAÑOL. B) ANTECEDENTES NACIONALES. I. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA  
NACION AZTECA. II. EPOCA COLONIAL. III. DEL MEXICO INDEPENDIENTE  
AL ACTUAL CODIGO FISCAL. CONCLUSION.**

**A. ANTECEDENTES INTERNACIONALES****I. ANTECEDENTES REMOTOS**

Hablar de los delitos fiscales al través del devenir histórico de la humanidad, es hablar del desenvolvimiento de la sociedad unida al Estado y el derecho. El establecimiento de los organismos políticos en los pueblos conlleva a que los mismos expresen hábitos, tradiciones y culturas, mismas que instintiva y casi automáticamente se pliegan a la voluntad de los particulares.

En ese largo y lento proceso de desenvolvimiento de la humanidad, el paso de la prehistoria a la historia es casi idéntico en sus fases, en todos los pueblos. El hombre al tomar conciencia de su existencia, y a fin de establecer y formar parte de un estado social, se congregó en grupos de familias o de tribus, dando vida incipiente a los pueblos.

En los pueblos de la antigüedad se estableció un derecho y deberes rudimentarios, esta forma de integración de los hombres dejó atrás su condición de nómada, dando origen al sedentarismo. El sedentarismo pone de manifiesto nuevos problemas en la convivencia del ser humano, ello debido a que cualquier asentamiento humano debe proveer y satisfacer una serie de necesidades básicas. Como afirma Serra Rojas : " Los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente aplacar. La suma de estas necesidades --

forma las necesidades sociales cuya atención es cada día mas compleja e ineludible. "1

Federico Engels, al referirse a los impuestos señala que la Gens, no conoce los impuestos, sin embargo manifiesta : " El tributo de respeto se -- pagaba libre y espontáneamente a los investidos con el poder de la Gens, ..... el príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización, puede envidiar al menor jefe gentil el respeto espontáneo que se le profesaba ..."2

Es comprensible el por qué en estos pueblos la " Defraudación de impuestos apenas existe, ya que si bien no podríamos considerar la existencia de legislación legal que estableciera una sanción determinada para castigar este fraude, los integrantes de estas Gens, tenían la creencia de que si no cumplían con estos, serían castigados con enfermedades y muerte semejantes a crímenes.

La aparición de las primeras leyes tributarias se le acreditan a Egipto y a China en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, hace casi ya 5,000 años. Una forma de tributar consistía en la prestación personal es decir trabajo físico. Un ejemplo por demás ilustrativo de este tributo fue-

---

1.- Arrijoja Vigcaino Adolfo. DERECHO FISCAL. 3a. ed. Ed. Themis, México 1986 Pag.8.

2.-CFR.Sánchez Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO 5a. ed. Ed. Cárdenas México 1983, Pag.2.

ron las construcciones de las grandes pirámides, entre ellas la del Rey Keops ( 2,500 a.c.), cuya duración fue de veinte años, y durante los cuales bregaron continuamente unas 100,000 personas. Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales tenían el concepto de considerar a los impuestos como signo de sujeción y de dominio sobre los pueblos vencidos. En el establecimiento de los impuestos no se observaba el mas mínimo elemento de justicia, se imponían en base al capricho de los vencedores y del soberano, llegando inclusive a la barbarie.<sup>3</sup>

Las declaraciones de impuestos en la antigüedad eran sumamente humillantes para el obligado , éste durante la presentación de sus declaraciones debía arrodillarse y pedir gracia. Durante el reinado del Faraón Amasis el --- cual comprendió del año 569 a 525 a.c., se castigaba con la pena de muerte a - aquel que no presentase su declaración o hubiese cometido fraude.

En los pueblos griegos de la antigüedad el fraude cometido respecto - de lo que ellos llamaban impuestos sobre el capital, se castigaba imponiendo - multas excesivas; el ateniense que en virtud de lo excesivo de la multa se --- atreviese a solicitar una exención de la misma era castigado con la pérdida de sus bienes, degradado cívicamente y condenado a muerte, ello según lo establecía una ley establecida en el año de 356 a.c.<sup>4</sup>

Una de las civilizaciones más esplendorosas y cuya forma de concebir el derecho ha sido punta de lanza para el establecimiento de legalidad y justicia en los demás pueblos de la humanidad, es la Romana. En Roma se estable-

---

3.-CFR.Sánchez Gregorio.DERECHO FISCAL MEXICANO 5a. ed. Ed. Cárdenas México 1983, Pag.2.

4.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita.EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION ---- PUBLICA EN MATERIA FISCAL.2a. ed. Ed. Continental, México 1961 Pag. 11.

cian contribuciones extraordinarias llamadas tributos, mismos que se determinaban en base a lo declarado por el ciudadano respecto a su patrimonio. El censor era el funcionario encargado de vigilar el cumplimiento de los ciudadanos respecto a su declaración en el censo y en caso de existiese alguna irregularidad en su declaración este funcionario debería hacerlo del conocimiento del cónsul, ello en virtud de que el censor carecía de imperium, el cónsul a su vez castigaba dicha irregularidad con penas corporales e inclusive con la muerte.<sup>5</sup>

Tal era la importancia de dicho censo que el ciudadano Romano no inscrito en el mismo perdía su calidad de hombre libre siendo vendido por los censores como esclavo, aplicándose lo obtenido de su venta en favor del pueblo. Uno de los impuestos de mayor relevancia fue el llamado Portorium, el cual englobaba un triple aspecto : impuesto aduanal, impuesto de peaje y el de alcabala ; el primero de estos se exigía a la entrada y salida de las mercancías u objetos del territorio Romano, el segundo consistía en el pago que hacían todos aquellos que pasaban por ciertos caminos o puentes y el de alcabala o derecho que se pagaba a una ciudad por la introducción en la misma de mercancías.<sup>6</sup>

La sanción que se imponía por el incumplimiento del Portorium, consistía en la confiscación de todas las mercancías. Todos estos objetos eran ven-

---

5.- CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental. México 1961 Pag. 12.

6.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México 1961-Pag. 13.

didos en subasta pública, pudiendo el antiguo propietario recuperarlos. En caso de que el viajero hubiera incurrido en el fraude sin que hubiese existido la intención de ello, si no por error, los objetos o mercancías que le habían sido confiscados le eran devueltos y tan sólo tenía que pagar el doble de los impuestos.<sup>7</sup>

La coercitio es el medio al través del cual el magistrado hace valer sus determinaciones en forma coactiva, esta coercitio presenta un doble aspecto es plena o superior, la cual sólo es impuesta por cónsules y los tribunales de la plebe, pudiendo los mismos arrestar, expulsar de Roma y confiscar los bienes de aquellos que los desobedecieran. La coercitio inferior concedida a los censores, ediles, pontífices máximos y otros magistrados para imponer multas y tomar prendas.<sup>8</sup>

El término multa se entendía como multiplicidad es decir, que la misma se iba incrementando día con día hasta que el multado cumpliera con la misma. Las multas consistían en cabezas de ganado o dinero, en los casos en que el multado fuera una persona pobre no debía imponérsele una multa mayor a dos ovejas y al ciudadano en general dos ovejas y treinta terneras. Las multas de animales veinte años después con la ley de las Doce Tablas se transformaron en multas de dinero.<sup>9</sup>

---

7.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental. México 1961, Pag. 13.

8.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental. México 1961, Pag. 14.

9.- CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental. México 1961, Pag. 15.

El pueblo Romano al ser un pueblo con características netamente bélicas, se impuso y subyugó bajo su dominio a una gran cantidad de pueblos, con lo cual su territorio se fue acrecentando, los pueblos vencidos se encontraban obligados a pagar a los vencedores determinadas contribuciones, entre las cuales podemos nombrar la llamada Stipendium, la cual se destinaba a pagar los -- sueldos del ejército vencedor, con el paso del tiempo estas provincias conquistadas fueron consideradas como del dominio público, motivo por el cual el -- stipendium se transformó en el llamado Vectical, mismo que consistía en la renta que debía pagarse al propietario, o sea el Estado Romano. En caso de incumplimiento en el pago de estos impuestos, se les aplicaba la pena llamada -- Pignoris Capio, mediante la cual se privaba al deudor de parte o todos sus --- bienes o la destrucción de los mismos.<sup>10</sup>

Dentro del derecho Germánico en su etapa primitiva no encontramos indicio alguno en cuanto a la existencia de un sistema fiscal represivo, sin embargo cabe hacer la anotación que al respecto señala Rosier, manifiesta que -- durante el período franco se imponía una multa, consistente en sesenta sueldos de oro, a los contribuyentes que huían de los mercados establecidos con la finalidad de no pagar el llamado derecho de localización.<sup>11</sup>

## II. EL SISTEMA TRIBUTARIO FRANCÉS

Francia presenta en su derecho antiguo un sistema tributario interesante y sumamente represivo, así encontramos en 1388 las llamadas Ordenanzas - de Compiègne, en las cuales se establecen las sanciones que debían imponerse a todos aquellos contribuyentes que incumplieran en el pago de los impuestos sobre ventas y ferias. Las sanciones iban desde la multa, confiscación de mer-

10.-CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 12.

11.- CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 17.

cancias y vehículos, hasta el encarcelamiento.<sup>12</sup> El advenimiento del siglo XV trajo consigo un endurecimiento en la política fiscal de la Francia de ese --- tiempo, la cual se vio reflejada en la penalidad que debía aplicarse a los delincuentes fiscales, por parte de la fiscalidad real.

Las sanciones que se aplicaban en más de las ocasiones consistían en penas corporales y cuando se trataba de multas éstas eran excesivas, respecto de las penas corporales debemos acotar que las mismas eran en algunos casos degradantes, como ejemplo podemos mencionar las sanciones que se imponían a -- los infractores del impuesto de vinos y cervezas, a estos contribuyentes se -- les exponía en la plaza pública en camisa y se les confiscaba el vino. Más terrible era aun el castigo que en el año de 1564 se imponía a los falsificadores de los sellos al través de los cuales se comprobaba el pago de los impuestos aduanales, condenándoseles a ser quemados o colgados.<sup>13</sup>

Las llamadas Cartas Aduaneras surgen en Francia en el año de 1810, --- éstas eran verdaderos tribunales especiales, el establecimiento de las mismas se deriva de la necesidad por parte del imperio de reprimir el llamado contrabando aduanal. Las penalidades impuestas por estas cortes eran terribles, para los casos menos graves se aplicaban trabajos forzados mínimo durante diez años y además se les ponía en evidencia ante todo el pueblo en virtud de que se les marcaba con alguna marca infamante ; para aquellos casos mas graves consideraban que no existía castigo mas adecuado que la muerte y en cuanto a las mercancías estas eran confiscadas y quemadas.<sup>14</sup>

### III. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

12.-CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 21.

13.- CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 21

14.- CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 21.

El sistema tributario Español presenta antecedentes muy interesantes en cuanto a la represión fiscal, mismos que se remontan a los primeros pobladores de la península ibérica, estos pueblos integrados por los Celtas e Iberos, si bien no tenían un sistema tributario definido, y por lo tanto no podemos considerar el establecimiento de delitos fiscales en el sentido estricto de la palabra, si encontramos que estos imponían multas a todo aquel que no pagase el tributo implantado por el clan.

Durante el período Feudal el señor se encontraba obligado a pagar al Rey un tributo por los territorios que le fueron concedidos, este tributo consistía en servicios personales y en especie, para cubrir el pago de este tributo el señor feudal imponía a sus siervos tributos que debían serle entregados. El señor feudal en la mayoría de los casos derivado de su posición de poder, cobraba un tributo mayor al que en realidad tenía derecho, motivo por el cual el llamado Fuero Viejo de Castilla estableció la cantidad exacta que ---- debía entregarse al señor feudal como tributo, asimismo se estableció un medio de defensa al través del cual el siervo podía defenderse en caso de abusos. En el caso de que el señor tomase más de lo que le correspondía, éste debería pagar el doble de su valor y además una pena pecuniaria llamada coto, en caso de muerte del señor feudal antes de que el vasallo hubiese acudido ante la justicia real el heredero del señor sólo deberá pagar el valor simple.<sup>15</sup>

Dentro del sistema legislativo Español destaca una obra de suma importancia llamada Las Siete Partidas expedidas por Alfonso X El Sabio en los años de 1265, en este documento encontramos disposiciones legales en materia fiscal

---

15.-CFR. LOMelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental México 1961, Pag. 17.

En la quinta partida, título VII, Ley V, se establece un impuesto denominado Portazgo, el cual podríamos considerar como un impuesto aduanal ya que el mismo se cobraba a todos aquellos que llevaban mercancías al reino para venderlas o al sacarlas del mismo, este impuesto era cobrado por el llamado portazguero el cual era un agente recaudador, semejante a este impuesto es el llamado descaminado, llamado así debido a que aquellos que pretendían evadir el gravamen del portazgo transitaban fuera de los caminos en los cuales se cobraba dicho impuesto. Las penalidades que se imponían a los que incumplían con estos impuestos consistía en la confiscación de las mercancías en favor del Fisco Real.<sup>16</sup>

El Ordenamiento de Alcalá de 1348 prohibió los portazgos o peajes, en 1491, los Reyes Católicos expidieron el llamado Cuaderno de Alcabalas en el -- que a los defraudadores se les debía castigar haciéndoles pagar el monto de la alcabala y cuatro tantos de la misma.

Asimismo en España existía un monopolio de ciertas mercancías entre las cuales podemos mencionar la sal, aquel que violase dicha disposición se le imponía la pena de muerte, fue en el siglo XVI cuando se suavizó dicho castigo, la pena de muerte se substituyó por la confiscación de las mercancías, multas y penas corporales en proporción a lo ilegalmente introducido. En algunos casos se confiscaba los carruajes y bestias en los cuales se transportaban dichas mercancías, en otros se destruían las mercancías. La reincidencia se -- castigaba con el destierro por diez años, más la pérdida de la mitad de los bienes del infractor.<sup>17</sup>

En la mayoría de los casos lo confiscado se repartía entre el fisco

---

16.-CFR. Lomeli Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México 1961, Pag. 18.

17.-CFR. Lomeli Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México 1961, Pag. 20.

real, el juez que imponía la pena y el denunciante.

Como podemos observar del estudio realizado en torno a los delitos fiscales en el ámbito internacional, se desprende la similitud existente entre todas y cada uno de los pueblos aquí señalados, ya que si bien cada uno de estos presenta una forma particular de entender el delito y la pena, todas ellas tienen un objetivo común, el establecer disposiciones tendientes a exigir y coaccionar a sus integrantes al pago de tributos, contribuciones, ----- impuestos, etc.

## B. ANTECEDENTES NACIONALES

### I EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA NACION AZTECA

El estudio de los delitos fiscales en nuestro país nos remonta al análisis del ordenamiento tributario establecido en la nación Azteca, fue propia mente durante el reinado de Moctezuma Ilhuicamina, en donde se establecieron leyes y ordenanzas que substituyeron a la costumbre como el ordenamiento jurídico establecido.<sup>18</sup> Siendo el pueblo Azteca eminentemente conquistador su jurisdicción se extendía a los pueblos por ellos conquistados.

Los impuestos y tributos en la nación Azteca presentan característi-

---

18.-CFR. Chellet Díaz Eugenio. EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA NACION AZTECA. 1a. ed. Ed. Universidad Ibero Americana, México 1962, Pags. 98,99.

cas similares, ambos debían de pagarse en especie y en ocasiones con servicios personales. Los impuestos eran cubiertos por los ciudadanos de la nación Azteca, en tanto que los tributos se les gravaban a los pueblos por ellos conquistados. El Calpulli tenía la responsabilidad de recaudar los impuestos y tributos, mismos que entregaba al gobierno.<sup>19</sup>

El sistema represivo fiscal se puede caracterizar con las siguientes frases " cumplir o morir ", más sin embargo podemos apuntar algunas sanciones menos agresivas pero no por ello menos crueles, en el caso de los enfermos estos al sanar saldaban su cuenta, el insolvente cumplía con la realización de trabajo o bien se les vendía como esclavos. En un afán de evitar las injusticias que pudiesen cometerse en la recaudación de estos gravámene, se establecía la pena de muerte a los recaudadores que cobraran mas de lo que los súbditos estaban obligados a pagar.<sup>20</sup>

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

---

19.-CFR.Chellet Díaz Eugenio. EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA NACION AZTECA. 1a. ed. Ed.Universidad Ibero Americana, México 1962, Pags. 111,112.

20.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pag. 22.

## II. EPOCA COLONIAL

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

Al establecimiento de la Villa Rica de la Veracruz, se gravó el llamado impuesto de el quinto real, mismo que debía pagarse por recibir o labrar -- plata. La distribución del mismo se hacía entre el Rey, el conquistador y sus soldados. Durante este período encontramos un monopolio en el comercio por parte de España en relación con su metrópoli, derivado de esta situación se establecieron impuestos relativos al mismo, de los cuales podríamos mencionar el de Avería, Almofarifazgo y de Almirantazgo.<sup>21</sup>

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

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

---

21.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pag. 22.

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

A fin de coaccionar a los contribuyentes al pago de los impuestos establecidos por la Nueva España se aplicaban medidas que iban desde la confiscación de mercancías hasta la pena de muerte. En el caso del quinto real se aplicaba al infractor la pena de muerte y sus bienes se repartían entre el denunciante, el juez y la Real Hacienda. El obligado a lo largo de todos los tiempos ha pretendido escaparse del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se le imponen y la Nueva España no fue la excepción.<sup>22</sup>

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

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

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

---

22.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags.24,25.

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

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

El defraudador fiscal se hacía acreedor a una penalidad consistente en el pago de lo emitido más cuatro veces su valor y en algunas ocasiones se aplicaba la pena de prisión. Los indios que vendían mercancías de Españoles o personas que debían la alcabala se hacían acreedores a treinta días de cárcel y el pago del doble del gravamen.<sup>23</sup>

Los constantes abusos cometidos por España sobre la Nueva España a lo largo de la colonia originó que tanto los indígenas como los criollos pretendiesen obtener la reivindicación de sus derechos y su independencia misma que se obtuvo después de un largo período de luchas.

## II. DEL MEXICO INDEPENDIENTE AL ACTUAL CODIGO FISCAL

---

23.-CFR.Lomeli Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags.25,26.

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

En este se establecía y continuaba básicamente con la confiscación de los artículos objeto del contrabando. En caso de que el contrabando excediese de quinientos pesos, su nombre y el delito eran publicados en el periódico, en caso de reincidencia se suspendía al sujeto en sus derechos ciudadanos por un lapso de cinco años, si reincidía nuevamente se le expulsaba del territorio mexicano.<sup>24</sup>

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

El Arancel de 1845 establecía además del decomiso, la multa de \$ 100.00 a \$ 1 000.00, en su defecto pena de prisión. La Ordenanza de 1856 conservaba la pena de decomiso y multas e implementó la pena de prisión de diez años para los dueños o consignatarios de las mercancías, mas la publicación de su nombre y de la casa comercial que favoreció el contrabando.<sup>25</sup>

---

24.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags.26,27.

25.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pag. 28.

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

El período comprendido entre los años 1867-1876, en el cual se llevó a cabo la restauración de la República, podemos destacar el llamado " Arancel de Aduanas Fronterizas y Marítimas de los Estados Unidos Mexicanos," de 1 de Enero de 1872, expedido por el decreto del presidente Juárez, en ésta se restableció la confiscación de las mercancías, embarcaciones, carros y acémilas en los cuales se condujera el contrabando. Este arancel establece como fraude la complicidad de los empleados de la aduana y capitanes de buques con los infractores, sancionándolas con penas de dobles derechos y multa de \$ 2 000.00 a --- \$ 3 000.00, mas consignación al juez del consignatario de la mercancía y capitán del buque y para los empleados, destitución y consignación.<sup>26</sup>

La Ordenanza de Aduanas de 12 de Junio de 1891, fue la última regulación expedida en el siglo XIX, que pretendía sistematizar las disposiciones represivas. Clasificó a las infracciones fiscales en tres tipos : Delitos, con  
27  
tensiones y faltas.

---

26. -CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags.28,29,30

27. -CFR.Porrás y López Armando.DERECHO FISCAL. 3a. ed. Ed.Textos Universitarios México, 1967, Pag.146.

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

Las contravenciones más importantes eran : La Defraudación y Omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías .

Las faltas consistían en la inexactitud de documentos aduanales. Las penas impuestas eran de carácter corporal y administrativas.

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

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

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

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

- A) Contrabando cometido con violencia en los lugares hábiles o inhábiles para el tráfico internacional. Este se castigaba con la misma penalidad establecida por el Código Penal para el robo simple.
  
- B) Contrabando cometido sin violencia en lugares no autorizados para el tráfico internacional. Se imponía la misma penalidad que el robo sin violencia.
  
- C) Contrabando sin violencia en lugares autorizados para el tráfico internacional. En base al momento de lo defraudado o lo que se pretendió -- defraudarse imponía una multa, arresto y prisión hasta por 6 años, excepto en los cuales lo defraudado no sea mayor de \$ 200.00, en cuyos casos se imponía una multa de \$ 5.00 a \$ 500.00, conmutable por arresto de uno a quince días. Los funcionarios aduanales que intervenían en los mismos se les destituía e inhabilitaba en el puesto.<sup>28</sup>

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

---

28.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961. Pags. 32,34.

nistrativa de \$ 20.00 a \$ 1 000.00 y decomiso de las mercancías. Finalmente, se publicó el 30 de Diciembre de 1951 el Código Aduanero, en el cual se incorporaron la mayoría de las disposiciones relativas a las infracciones aduanales,

El gravamen denominado " Papel Sellado ", es el antecedente remoto del impuesto del timbre, el cual fue regulado desde tiempos de la colonia, en el año de 1836 el 23 de Noviembre el gobierno centralista, estableció una legislación relativa al impuesto del timbre. El expedir un documento en papel que no fuera sellado, daba lugar a la imposición de una multa del triple del valor del papel sellado acarrearaba una multa de \$ 5.00 a \$ 20.00. La falta de certificación del pago del impuesto originaba una multa de \$10.00 a \$ 50.00.<sup>29</sup>

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

El impuesto denominado renta de papel fue substituido por el llamado impuesto del timbre establecido por la ley de 31 de Diciembre de 1871, en la misma se establece un porcentaje que deberá ser pagado como multa en los casos en que se omitiese el timbre. Con lo cual no se establece un mínimo o máximo como multa.

Posteriormente se expidieron leyes del timbre que fueron sumamente atacadas de inconstitucionales, estas fueron la de 15 de Noviembre de 1880 y

---

29.-CPR.Lomelí Cerego Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags. 35,36.

31 de Marzo de 1887, mismas que fueron substituidas por la ley de 25 de Abril de 1839. En esta última encontramos dos tipos de infracciones, las llamadas infracciones simples e infracciones con responsabilidad criminal.<sup>30</sup>

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

Se consideraban como infracciones con responsabilidad criminal aquellas transgresiones propiamente de carácter penal. Se imponía a los transgresores una multa de \$ 100.00 a \$ 500.00, independientemente de la pena que el juez impusiera por la responsabilidad criminal. La siguiente ley del timbre se expidió el 1 de Junio de 1906, en esta se mantenía la clasificación de infracciones simples e infracción con responsabilidad criminal. Lo relevante en la misma es el aumento en el monto de las sumas que se imponen como multas. La anterior ley estuvo vigente hasta el 1 de Enero de 1938, en que entró en vigor la Ley General Del Timbre. La presente ley no sigue el mismo lineamiento que la anterior en cuanto a la clasificación de las infracciones, ya no se habla de infracciones simples y de infracciones de carácter criminal. En esta ley se hace la referencia a infracciones y delitos.<sup>31</sup>

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

30.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags. 36,37.

31.-CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags.41,42.

impuestos, . Dichas infracciones se sancionaban con multa del triple del impuesto.

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a las disposiciones legislativas que precedieron al Código Fiscal, tenemos la Ley para la Calificación de Infracciones a las leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes, de el 8 de Abril de 1924, esta ley creó el llamado Jurado de las Penas Fiscales. Dicho ordenamiento tu-

vo una efímera vida, el 9 de Julio del año citado, se expidió una nueva ley sobre la misma materia y con la misma denominación. Dicho ordenamiento concedía a la Secretaría de Hacienda por sí o por oficinas recaudadoras, y a un jurado de infracciones fiscales, la facultad de calificación de las infracciones de impuestos federales y la aplicación de las penas. De acuerdo con la misma ley, Hacienda podía condonar parcial o totalmente las multas y sanciones.<sup>32</sup>

Posterior a este ordenamiento encontramos La Ley General de Percepciones Fiscales, promulgada el 31 de Diciembre de 1937. Esta contenía algunas disposiciones relativas a las infracciones y sanciones, de las cuales podemos mencionar lo establecido en el artículo 11, en el cual se establecía la naturaleza de los recargos que debían considerarse, en todo caso como indemnización al erario federal por falta de pago oportuno de los adeudos.

Llegamos así a la expedición del Código Fiscal de la Federación el 30 de Diciembre de 1938. En éste se agruparon y sistematizaron todas las disposiciones legales de orden fiscal, a fin de constituir un verdadero ordenamiento tributario, incluyendo los preceptos relativos a infracciones y sanciones.

El delito de defraudación impositiva se tipificó en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, de 30 de Diciembre de 1947.

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

---

32.-CFR.Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a.ed.Ed. Continental,México,1961, Pags.47,48,49,52.

Dicho delito se castigaba con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado es inferior a \$ 50,00.00 y prisión de dos a nueve años, si aquel era superior a tal suma y si no se podía determinar el monto, la pena era de tres meses a nueve años de prisión. Además los jueces podían imponer las penas de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión.<sup>33</sup>

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

---

33.-CFR. Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed. Ed. Continental, México, 1961, Pags. 52,53.

## C O N C L U S I O N

## C A P I T U L O I

El derecho tributario por parte del Estado se presentó como una de las preocupaciones fundamentales de éste, en sus principios empleó métodos y reglas poco ortodoxas a fin de obligar a sus gobernados al cumplimiento de sus responsabilidades fiscales, si bien estas no eran justas, respondían al momento económico y social que se estaba viviendo.

A lo largo de la historia como se ha podido observar el ser humano ha evolucionado y con él sus métodos para convivir y cohabitar en sociedad, es -- así como se fueron dictando leyes y reglamentos tendientes a mantener un orden jurídico, económico y social más justo y equitativo.

Actualmente y después de una serie de transformaciones sufridas en nuestro derecho, la facultad tributaria de nuestro Estado se encuentra comprendida y codificada en el Código Fiscal de La Federación, mismo que consideramos adecuado, pero no por ello estamos de acuerdo que dicha regulación encuadre dentro de alguno de sus capítulos a los delitos fiscales, ello porque así como al paso del tiempo las civilizaciones evolucionaron, también la regulación de los delitos evolucionaron a la par, y actualmente éstos se encuentran ---- regulados en el Código Penal, en cuya legislación considero deben encuadrarse los llamados delitos fiscales.

CAPITULO SEGUNDO

**DUALIDAD DE PROCESOS PARA LA SANCION DE LOS DELITOS FISCALES**

SUMARIO. INTRODUCCION. A) ANALISIS COMPARATIVO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCESO PENAL. I. FASE OFICIOSA. II. FASE CONTENCIOSA. III. PROCESO PENAL. B) SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION PENAL. C) INCONSTITUCIONALIDAD ARTICULO 23 CONCLUSION

## INTRODUCCION

La sanción que nuestra legislación impone a todos aquellos que incurrir en un delito fiscal implica una doble sanción. Nos preguntamos como es posible que se imponga esta doble sanción y la respuesta a esta interrogante la encontramos en la facultad concedida a la Secretaría de Hacienda y Credito Publico de hacer efectivo un crédito fiscal exigible más sus accesorios, lo anterior con fundamento en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación -- vigente. Así mismo los multicitados delitos fiscales serán sancionados por una autoridad judicial, al través de un proceso penal con todas las características y formalidades del mismo. ( arts. 92 al 115 C.F. F. )

De lo anteriormente manifestado se desprende la existencia de un doble proceso, el de orden fiscal y el de orden penal. En cuanto al primero debemos señalar que es de características administrativas en virtud de ser promovido por una autoridad administrativa, por lo que respecta al segundo éste es competencia de una autoridad judicial como lo son los tribunales penales de competencia federal. En atención a esta dualidad y a fin de sustentar la inconstitucionalidad de este doble proceso, nos abocaremos en el presente capítulo al estudio de cada uno de estos.

A. ANALISIS COMPARATIVO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y  
DEL PROCESO PENAL.

El proceso Fiscal, en sí mismo presenta una doble etapa, una primera etapa es la llamada oficiosa y la segunda es la contenciosa. Una vez que hemos planteado esta situación pasará al análisis en particular de cada una de ellas

I. FASE OFICIOSA.

Todos los mexicanos nos encontramos obligados a contribuir con el gasto público, lo anterior con arreglo a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución y 1 del Código Fiscal de la Federación. Esta contribución por parte de las personas físicas y morales se concretiza a través de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La autoridad administrativa encargada de captar estas contribuciones es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus oficinas federales, según lo establece el artículo 113 fracciones II y VII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>34</sup> Estas contribucio-

---

34.- Diario Oficial De La Federación. REGLAMENTO INTERIOR DE LA S.H.C.P.  
México Febrero 24 de 1992, P.P. 83.

nes deberán ser pagadas en los términos y con las formalidades propuestas por la legislación fiscal, sin embargo ello no impide que la Secretaría de Hacienda pueda verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Al momento en que la Secretaría de Hacienda, ejercita esta facultad de verificación se inicia la llamada fase oficiosa, para tal efecto, Hacienda procederá a :

- A) Revisión de declaraciones por errores aritméticos.
- B) Revisión de contabilidad y requerimiento de datos.
- C) Práctica de visitas domiciliarias.
- D) Revisión de dictámenes de contador público.
- E) Práctica de avalúos.
- F) Recabamiento de informes de servicios públicos.( art. 42 C. F. F.)

Estas facultades pueden ejercitarse conjuntamente o indistintamente, un vez que la autoridad fiscal ha ejercido dicha facultad expedirá una resolución indicando cual es la situación fiscal del contribuyente, es decir si es una situación regular o irregular. En el caso de que sea una situación irregular Hacienda en su calidad de autoridad exactora procede a determinar el monto

de las contribuciones omitidas más sus accesorios. Hecho lo anterior la Secretaría de Hacienda ejercita a través de las oficinas Federales de Hacienda en su carácter de autoridad ejecutora el llamado Proceso Administrativo de Ejecución, a fin de exigir el crédito fiscal y sus accesorios. ( art. 145 C.F.F. ).

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se inicia con el requerimiento de pago que la autoridad fiscal le hace al contribuyente, este requerimiento se hace en el domicilio fiscal que para efectos fiscales ha señalado el contribuyente. Hecho lo anterior si el contribuyente no cubre su adeudo, el ejecutor procede a embargar bienes suficientes o negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, con el objeto de cubrir el crédito fiscal exigible más sus accesorios, para tal efecto el ejecutor solicita al contribuyente señale los bienes a embargar, en caso de que el contribuyente se -- niegue a ello o bien cuando teniendo bienes susceptibles de embargo señale bienes que se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, y en los casos de que se trató de bienes de fácil descomposición o deterioro o material inflamable procederá el ejecutor a señalar los bienes que se han de embargar.<sup>35</sup> El orden que ha de seguirse en cuanto a los bienes sobre los cuales se trabará el embargo será el establecido en el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, asimismo son bienes no susceptibles de embargo los siguientes :

---

35.-CFR.Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. 2a. ed. Ed. Harla. México, 1986  
Pag.241.

- 1.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- 2.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- 3.- Los libros, instrumentos útiles y mobiliarios indispensables para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- 4.- La maquinaria enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- 5.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- 6.- Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- 7.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- 8.- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro público de la propiedad.
- 9.- Los sueldos y salarios.
- 10.- Las pensiones de cualquier tipo.
- 11.- Los ejidos.

El carácter de inembargable que presentan los bienes que hemos dejado enumerados tiene su fundamento legal en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación. Una vez trabado el embargo el ejecutor en cumplimiento a lo ordenado en el numeral 153 del Código Tributario, procede a nombrar depositarios de los bienes embargados, en caso de que el depósito sea sobre bienes raíces o negociaciones tendrán el carácter de interventores con carga a la caja o de -- administración, con todas las facultades que la ley le dicitierne, siendo responsables de los bienes depositados en su persona hasta que haga entrega de los mismos a la autoridad fiscal.

Cabe hacer notar que el levantamiento de la intervención procede en dos supuestos claramente establecidos en nuestra legislación, en concreto en - el artículo 171 del multicitado Código Fiscal, en este se establece el levantamiento de la intervención en un primer caso cuando el crédito fiscal ha sido cubierto o bien la negociación se haya enajenado.

Una vez hecho el nombramiento de los depositarios el ejecutor deberá entregar copia de la diligencia practicada a la persona con la cual se entien de la misma.

Realizada la diligencia de requerimiento y en su caso el embargo ha sido practicado, el contribuyente tendrá un término de cuarenta y cinco días contados a partir de aquél en que surta sus efectos esta, para promover si así lo considera el recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, en caso de no hacerlo se le tendrá conforme con el crédito fiscal exigible y sus accesorios.

Los bienes embargados por la autoridad ejecutora deberán rematarse en subasta pública en las oficinas de Hacienda, previo a ello deberán cumplirse con los avalúos legales, tratándose de bienes inmuebles, será un avalúo normal en tanto que el avalúo de negociaciones deberá ser un avalúo pericial, dichos avalúos tienen como objetivo determinar el monto de la base para la enajenación. Una vez determinado el monto de la enajenación la autoridad deberá en un término no mayor de treinta días hacer la publicación de la convocatoria para el remate, el cual deberá ajustarse a las disposiciones establecidas para ello en el Código Fiscal. De lo obtenido de la enajenación de los bienes se cubre el crédito fiscal exigible más sus accesorios, en caso de que hubiese algún excedente éste se entregaba al deudor, salvo que exista mandato judicial o autorización del deudor para que éste se entregue a un tercero. Lo anterior con fundamento en los artículos 173 al 196 de la legislación fiscal vigente.<sup>36</sup>

Hasta aquí se ha dejado señalado el proceso administrativo de ejecución y el objetivo del mismo, sin embargo es necesario hacer del conocimiento del lector la posibilidad que tiene el contribuyente para que se levante el embargo a sus bienes. El embargo se levantará en caso de que el sujeto requerido garantice el crédito fiscal exigido más sus accesorios en tanto no se rematen, enajenen o adjudiquen sus bienes y cubra el crédito que le ha sido exigido. ( art. 145-195 C.F.F.)

De todo lo que he dejado vertido en este estudio se deduce que el ---

---

36.-Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. 2a. ed. Ed. Harla. México, 1986  
Pag.242.

Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene como objetivo principal el requerir a los contribuyentes a fin de que estos paguen los créditos fiscales -- que se han dejado de cubrir.

## II. FASE CONTENCIOSA.

Dentro de lo que llamamos fase contenciosa encontramos los llamados Recursos Administrativos, dichos recursos única y exclusivamente pueden ser promovidos por los contribuyentes en contra de actos de la autoridad exactora y ejecutora, es decir contra la determinación de adeudos y en su caso contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Los recursos a los cuales nos estamos refiriendo son, el de Revocación y el de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Recurso de Revocación es procedente contra resoluciones que sean de carácter definitivas en relación a la determinación de contribuciones o --- accesorios, aquellas que nieguen la devolución de cantidades que conforme a derecho deban devolverse al contribuyente y por último las dictadas por autoridades aduaneras diferentes a las señaladas. La interposición de este recurso es de características opcional, es decir el contribuyente puede si así lo desea interponer este recurso o bien puede acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación, el término legal que se tiene para interponer dicho recurso es el de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto que se pretende impugnar. ( arts. 117 al 121 C.F.F.).

El escrito a través del cual se promueve el recurso deberá cumplir -- con los siguientes requisitos :

- I.- Constar por escrito.
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado.
- III.-Manifestar la autoridad a la cual se dirige y el propósito de la promoción.
- IV.- Domicilio para oír y recibir notificaciones y personas autorizadas -- para recibirla.
- V.- El acto que se impugna.
- VI.- Los agravios que le causen el acto impugnado.
- VII. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Los requisitos manifestados con antelación son con fundamento en lo establecido en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación.

Como he dejado señalado este recurso puede promoverse ante la autoridad exactora o bien ante el Tribunal Fiscal de la Federación, presentado el recurso y admitido en la forma y términos propuestos la autoridad tendrá la obligación de dictar una resolución y notificarla en un término que no excede-

rá de cuatro meses a partir de la fecha de la interposición. En caso de que la autoridad en el término establecido por la ley no dicte resolución alguna significará que el acto se ha confirmado. Asimismo el contribuyente está facultado para impugnar la resolución. ( arts. 120,121,131 C.F.F.)

El recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, es procedente contra los actos que :

I.---Exijan el pago de un crédito fiscal, cuando éste se hubiese extinguido o su monto real sea inferior al exigido.

II.- Se dicten en este proceso y que no se ajusten a derecho.

III.-El embargo de bienes o negociaciones que afecten el interés jurídico de un tercero.

IV.- Determinen el valor de los bienes embargados.

Lo anterior con fundamento en lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 118. Este recurso a diferencia del de Revocación no es optativo, es decir antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación el contribuyente deberá agotarlo. Al igual que el recurso de revocación este

debera interponerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efecto la notificación del acto impugnado. Esta es la regla general pero como es sabido a toda regla hay sus excepciones, así tenemos que se puede promover este recurso hasta antes del remate en aquellos casos en que se interponga contra actos dictados en el procedimiento y que no se ajuste a derecho, asimismo en aquellos casos en donde se impugne violaciones cometidas antes del remate, éste deberá promoverse al momento de la convocatoria en primera almoneda. Este recurso se tramita y resuelve en la misma forma y términos que el de revocación. (arts. 118, 120, 127. C.F.F)

En conclusión y de lo estudiado en esta fase contenciosa se observa que a diferencia de la fase oficiosa ésta tiene como objetivo el otorgar a los contribuyentes medios de defensa contra los actos de las autoridades hacendarias, medios de defensa que se tramitarán y resolverán por autoridades administrativas.

En cuanto al Tribunal Fiscal de la Federación quisiera únicamente referirme a él en forma escueta siendo que ante el sólo acuden los contribuyentes a fin de dilucidar el llamado procedimiento contencioso administrativo, es decir el tribunal resolverá los conflictos entre el Estado y los particulares cuando estimen que sus intereses han sido violentados con las resoluciones emitidas. En cuyo caso sólo puede ser promovido a instancia del contribuyente.

### III.-PROCESO PENAL

Una vez analizado el proceso fiscal desde un punto de vista administrativo pasaremos a estudiar el proceso penal en los delitos de orden fiscal, para tal efecto debo apuntar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Subsecretaría de Ingresos, hace del conocimiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación respecto de lo que pudiese ser considerado como un delito, la Procuraduría a su vez se encargará de allegarse de todos los --- elementos probatorios necesarios a fin de establecer la posible comisión de los delitos fiscales. Una vez que han sido analizados todos los elementos que la Procuraduría se ha allegado y de los cuales se desprende la existencia de un delito fiscal, ésta procederá a realizar la denuncia o querrela ante el Ministerio Público Federal ( art. 92 C.F.F. ), el cual una vez que realiza las diligencias necesarias y legales, si encuentra comprobado el cuerpo del delito y la presunta o probable responsabilidad éste ejercita acción penal ( art. 134,-168 C.F.P.P.). El tribunal ante el cual se ejercita acción penal dicta el auto de radicación, ello con fundamento en el artículo 142 del Código Federal de Procedimientos Penales. Una vez que ha sido dictado este auto y por ende el sujeto puesto a disposición del juez , si es que la consignación se realizó con detenido, éste cuenta con un término de 48 horas para tomarle su declaración preparatoria y de 72 horas para dictar auto de formal prisión o bien libertad por falta de elementos para procesar (arts. 19 Constitucional y 153,154 155 y 156 C.F.P.P.).

Hecho lo anterior el juez declara abierto el proceso y manda abrir el juicio a prueba por el término de 10 días ( art. 150 C.F.P.P.), una vez transcurrido el periodo de ofrecimientos de prueba el juez dictará un auto en el cual señala qué pruebas admite y cuáles se desechan, en el mismo deberá

señalar fecha para el desahogo de las mismas. Las pruebas se desahogan en la audiencia de ley, en caso de que por razones de tiempo o algún otro motivo por el cual no se encontraran preparadas algunas pruebas y por lo tanto no fuese posible el desahogo de todas las pruebas, se señalará nueva fecha para la continuación de la audiencia. Una vez desahogadas todas las pruebas ofrecidas, el juez de distrito declara cerrada la instrucción y manda poner la causa a la vista de las partes, primero al Ministerio Público y después a la defensa, durante 10 días por cada uno, pudiendo en el caso de que el expediente excediera de doscientas fojas, por cada cien o exceso o fracción, se aumentara un día al plazo señalado, sin que éste exceda de treinta días hábiles ( art. 291 C.F.P.P.). Formuladas las conclusiones de las partes, el juez fija hora y fecha para la celebración de la audiencia de vista, la citación para esta audiencia produce los efectos de citación para sentencia ( art. 305 C.F.P.P.).

En dicha audiencia el Ministerio Público, el defensor y el juez podrán interrogar al indiciado respecto de los hechos materia del juicio, sólo en caso de que el tribunal lo considere necesario y posible podrán repetirse las diligencias de pruebas que se hubieren practicado y siempre que esto se hubiese solicitado por las partes el día siguiente a aquél en que se les notificó la fecha de la audiencia de vista, en la misma audiencia se da lectura a las constancias señaladas por las partes y después de oír los alegatos de las partes se declara visto el proceso y se procede a dictar sentencia, ( arts. 305, 306 C.F.P.P. ), todo lo señalado con antelación es con fundamento en los ----- artículos 134,150,153,154,155,156,161,168,291 y 305 del Código Federal de Procedimientos Penales, en relación con los artículos 16,19 y21 Constitucionales.

Hasta aquí se ha presentado una visión clara y concreta del proceso penal y el seguimiento que se le da al mismo, sin embargo no todo es tan malo

como se observa, la legislación vigente manifiesta y concede al indiciado una serie de garantías tales como :

- A) SOBRESEIMIENTO.
- B) PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL
- C) CONDENA CONDICIONAL.
- D) LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN ( LIBERTAD PROCESAL ).

En cuanto al sobreseimiento debo aclarar que es un beneficio indirecto, al hablar de indirecto me refiero a que éste no procede a petición del inculpado, si no que es una facultad concedida al querellante, en este caso en particular a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Ministerio Público Federal que esté conociendo del asunto, dicha petición deberá hacerla antes de que el Ministerio Público formule conclusiones y siempre que el procesado pague las contribuciones omitidas más sus accesorios, o bien quedan debidamente garantizados y a satisfacción de la Secretaría, dichos ---- créditos fiscales, lo anterior con fundamento en lo establecido en el precepto legal número 92 del Código Fiscal de la Federación.

La acción penal en este tipo de delitos que son perseguibles por querrela prescriben en tres y cinco años. En tres años en aquellos casos en los cuales Hacienda tenga conocimiento del delito y del delincuente, en cinco años cuando no se tenga conocimiento del delito y del delincuente. Dicho cómputo se hace en el primero de los casos a partir del día en que Hacienda tiene conoci-

miento de ese hecho, en el segundo a partir de la fecha de la comisión del delito, lo anterior con fundamento en lo establecido en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación.

La condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de -- cumplir con los requisitos establecidos por el Código Penal aplicable es necesario comprobar que los adeudos fiscales más sus accesorios, están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda. Lo anterior con fundamento en el numeral 101 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la libertad provisional bajo caución, si bien es cierto que en aquellos casos en los cuales dado lo defraudado el sujeto indiciado no pudiese alcanzar la libertad provisional, también lo es que la ley procesal de la materia establece la facultad al juzgador de otorgar dicha libertad tomando en cuenta que la reparación del daño ha sido debidamente garantizada, que al conceder dicha libertad no se pone en peligro a la sociedad, al no existir elementos suficientes que hagan pensar que el inculpado se puede sustraer de la justicia y siempre que no se trate de personas que por ser reincidentes o habituales se presume que éste se evadiría de la acción de la justicia.

La resolución en la cual se otorgue la libertad provisional deberá ser debidamente fundada y motivada, lo anterior con fundamento en lo establecido en el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales.

El estudio de los procesos aquí estudiados nos permite concluir que

estos son completamente diferentes ello en virtud de que se tramitan en distintas instancias, autoridades diferentes y pretenden un resultado diferente, uno de ellos que es el proceso fiscal pretende la recaudación en tanto que el proceso penal persigue la conducta ilícita del sujeto. No obstante todas ----- estas diferencias que nos permiten establecer la independencia de cada uno de ellos, concluyo que ambos procesos se desprenden de una misma acción que es el incumplimiento de los contribuyentes en cuanto a sus obligaciones fiscales.

#### B. SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION PENAL

Todos los contribuyentes se encuentran obligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por nuestra actual legislación, en caso de incumplimiento se procederá en su contra con arreglo a las leyes fiscales. Lo anterior implica que se sancione al contribuyente desde un punto de vista administrativo y desde un punto de vista penal. Por lo tanto el sujeto que incurre en alguna responsabilidad fiscal se hace acreedor a una sanción pecuniaria y a una sanción corporal (art. 70 C.F.F.).

En cuanto a la sanción administrativa ésta la impondrá una autoridad administrativa como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual ejercitará los mecanismos establecidos para tal efecto y los cuales se han dejado señalados en un apartado anterior, y es precisamente esta autoridad la --

encargada de imponer la sanción pecuniaria, misma que consiste en la aplicación de una multa más el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios ( art. 70 C.F.F.).

De la conducta presentada por el sujeto obligado fiscalmente al no cumplir con sus obligaciones fiscales éste pudiera incurrir en algún delito de índole fiscal, en cuyo caso se le impondrá una pena corporal, por parte de las autoridades judiciales como son los tribunales penales de orden federal. La penalidad dependerá del delito que se sancione así tenemos que para el fraude fiscal se impondrá prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de treinta millones (hoy treinta mil nuevos pesos) de pesos, cuando exceda la penalidad será de tres a nueve años de prisión.(art.108 C.F.F.)

Cuando no sea posible determinar la cuantía de lo que se defraudó se impondrá una pena de tres meses a seis años de prisión. Esto por mencionar alguno de los delitos fiscales y ejemplificar lo señalado.(art.108 C.F.F.)

En conclusión existe una doble sanción, con la cual estamos de acuerdo, ya que el Estado debe asegurar el cumplimiento por parte de sus contribuyentes de las obligaciones fiscales que se le imponen. Con lo que no estamos conformes y manifestamos un total desacuerdo es con la dualidad de procesos que para tal efecto se prevé. Hecho que además considero inconstitucional ya que se juzga dos veces a un mismo sujeto, por una misma acción, motivo por el cual considero que para evitar esa dualidad, los delitos fiscales deben incorporarse al Código Penal, ya que este es el encargado de sancionar los delitos y otorgarse a los jueces de distrito la facultad de imponer sanciones pecunia-

rias y no sólo corporales. Ello para que mediante un sólo proceso se haga exigible y efectivo el crédito fiscal más sus accesorios y la imposición de una multa y en el mismo orden de ideas se persiga la conducta ilícita del contribuyente.

C. INCONSTITUCIONALIDAD. ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL.

El presente apartado es pieza fundamental en la presente tesis dado que uno de los razonamientos en que me permito fundar mi concepto respecto a qué es la legislación penal y no la fiscal la que debe regular y sancionar los delitos fiscales. Si bien es cierto que en este capítulo se pretende atacar el doble proceso y la doble sanción que se aplica al sujeto acusado de Fraude Fiscal, también lo es que existen otras violaciones constitucionales, diferentes a la del artículo 23 de nuestra Carta Magna, es así como la Secretaría de Hacienda al ejercitar el llamado Proceso Administrativo de Ejecución violenta las garantías individuales de los contribuyentes, en particular los artículos 14, y 16.

Lo anterior en virtud de que la Secretaría al ejercitar el proceso antes mencionado lo inicia con requerimiento de pago al contribuyente en su domicilio fiscal y en caso de que no pague el crédito más sus accesorios, ésta procede a realizar un embargo, lo cual es contrario a lo establecido en el numeral 14 de nuestro máximo ordenamiento legal, y el cual establece que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante --juicio seguido ante autoridad competente y en el caso en particular se viola en perjuicio del contribuyente la garantía de audiencia contenida en dicho ar-

título al privársele de sus propiedades o posesiones sin haber sido oído en juicio y ante autoridad competente. A mayor abundamiento la Suprema Corte --- a señalado que " aunque la ley del acto no establezca en manera alguna requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional. "( Amp. en revisión 2125/59, Bol. inf. - jud. Mayo 1960, P. 219 ).<sup>37</sup>

En cuanto al artículo 16 la Secretaría al realizar el requerimiento señalado violenta y rebasa las facultades concedidas a la misma, dado que ésta sólo tiene derecho a realizar visitas domiciliarias con el único fin de exigir le sean exhibidos los libros y papeles indispensables para determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales.

El doble proceso y sanción que se le aplica a un mismo sujeto por un sólo delito, implica que a éste se le juzgue dos veces por el mismo delito, lo cual es completamente contrario a lo establecido en el artículo 23 Constitucional. El cua a la letra establece, ..... " Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

---

37.- Lomelí Cerezo Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. 2a. ed.ED. Continental.México, 1961. Pag.99.

Así tenemos que por un lado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en un primer momento determinará el monto de las contribuciones omitidas más sus accesorios, hecho lo cual procede a tratar de hacer efectivo esas contribuciones, para ello ejercita el Proceso Administrativo de Ejecución y a través de la Subsecretaría de Ingresos de la misma hace del conocimiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación lo que pudiese ser considerado como delito y con fundamento en el artículo 93 fracción I y II del Código Fiscal de la Federación, procede a formular la querrela necesaria. a partir de ese momento se inicia el procedimiento penal, regulado por la legislación penal y en consecuencia estaremos hablando de dos procesos diferentes, tramitados ante autoridades completamente disímolas, con facultades diferentes y cuyo resultado es la aplicación de dos sanciones, una administrativa consistente en la aplicación de una multa más el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios y una pena corporal consistente en la privación de la libertad, por lo cual se trata de dos sanciones diferentes y no de una sanción compleja como algunos pudiesen pensarlo.

Asimismo permítasenos decir que la tramitación del proceso administrativo de ejecución y el proceso penal, se tramitan en forma paralela y en un mismo tiempo, por lo cual me atrevo a establecer el símil de que es un sólo -- proceso tramitándose por cuerdas separadas.

No comparto lo señalado por el maestro Raúl Rodríguez Lobato, en el sentido de que la conducta prevista sea considerada como infracción y delito, ya que ha sido esta doble denominación la causante de la aplicación de una doble sanción, es por ello que considero que en este caso en particular la ley única y exclusivamente debe decidirse si prefiere que se le considere única y exclusivamente como infracción y en tal cuestión se aplique al individuo una

sanción meramente administrativa y como consecuencia su regulación continúe -- siendo como hasta ahora lo ha venido haciendo el Código Fiscal de la Federación, por el contrario si el objetivo es castigar e imponer un ejemplo por parte del Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico y asegurar en lo más posible el cumplimiento por parte de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, entonces deberá considerarse dicha conducta como un delito -- exclusivamente regulado y sancionado por la legislación penal, otorgando facultades a los jueces, tales que estos puedan imponer al indiciado sanciones pecuniarias y no sólo corporales.

El maestro Servando J. Garza, establece que el artículo 23 Constitucional recoge el principio " non bis in idem ", al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, en la dualidad prohibida del juicio implícitamente se proscribe la dualidad de acciones idénticas. Por lo que si estamos hablando de una sola conducta y dos procesos para sancionarla, las autoridades ejercitan acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción. Con lo cual dichas actuaciones son completamente inconstitucionales. 38

## C O N C L U S I O N

## C A P I T U L O II

La participación del Estado como tal, es en el ámbito administrativo, normativo y judicial, este mosaico de facultades no se discute, pero no por ello estamos de acuerdo en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretenda ser juez y parte en los delitos fiscales, en particular el fraude fiscal. No es lógico y nada saludable para un régimen de derecho en el cual vivimos que una autoridad administrativa como Hacienda realice embargos y aplique multas a lo que ellos llaman infracciones y que además de ello y empleando un criterio que se contrapone al que emplea para imponer las multas realice la querrela ante el Ministerio Público Federal considerando que dicha infracción es un delito, por lo que si ya lo tipificó como infracción, el que posteriormente lo pretenda entender como delito es más que una medida de derecho una forma de intimidación y terrorismo fiscal, por lo que concluyo que si contamos con un ordenamiento jurídico encabezado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y tribunales encargados de impartir justicia, cuyas directrices se engloban en el caso en particular en el Código Penal y el Código Federal de Procedimientos Penales. Motivo por el cual considero y reafirmo que los delitos fiscales deben incorporarse a la legislación penal y acabarse así con este doble proceso y devolver la confianza de nuestra sociedad en las autoridades y su imparcialidad.

CAPITULO TERCERO

ESTUDIO JURIDICO-SUBSTANCIAL DEL DELITO DE  
DEFRAUDACION FISCAL Y BRIEVES CONSIDERACIONES  
SOBRE EL DELITO DE CONTRABANDO

SUMARIO : INTRODUCCION A) CONTRABANDO. B) DEFRAUDACION FISCAL.  
I. DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO DELITO. II. EL DELITO Y  
LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN III. EL FRAUDE FISCAL. CONCLU-  
SIONES.

**INTRODUCCION.**

Al introducirse en el estudio del presente capítulo algunos se preguntarán el motivo por el cual nos hemos decidido a realizar única y exclusivamente el estudio dogmático del fraude fiscal y algunas consideraciones en relación al contrabando. La respuesta a dicha interrogante es simple, si bien es cierto que los delitos fiscales regulados y sancionados por el Código Fiscal de la Federación no se circunscriben única y exclusivamente a los ya mencionados también es cierto que el presente tratado no sigue una línea tendiente al estudio dogmático de todos y cada uno de los delitos fiscales, el objetivo y la propuesta del presente material es la incorporación de los delitos fiscales a la legislación penal vigente, más sin embargo y a fin de darle al lector una idea mucho más profunda de lo que es el fraude fiscal y el contrabando, nos proponemos realizar el análisis de dichos delitos, aunado ello al interés que por las peculiaridades que presentan son de suma importancia tanto para el contribuyente como para el Estado.

**A. CONTRABANDO**

El delito de contrabando se encuentra tipificado en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice, . . ." Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías :

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

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

Como podemos observar de la lectura del artículo anterior el contrabando es una acción que se configura al introducir o extraer del país mercancías, visto así podríamos considerar que todo aquel que introduce o extrae mer

cancias de nuestro país está incurriendo en el delito de contrabando, más --- sin embargo la legislación fiscal establece en que casos en particular se está cometiendo dicho ilícito, y en concreto son las siguientes :

- I.- Omitir el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II.- Introducir o extraer mercancías sin el permiso respectivo de autoridad competente, cuando éste sea requisito indispensable.
- III.- Se importen o exporten mercancías prohibidas.
- IV.- La introducción de mercancías extranjeras al resto del país, en cualquiera de los tres casos señalados con antelación y estas mercancías procedan de las zonas libres.
- V.- La extracción de mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas por la autoridad respectiva o por persona autorizada para ello.

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

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

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

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

haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

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

IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

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

- I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos, incluyendo actualización y recargos, no exceda de \$ 30,000,000.00 ( N \$ 30,000.00).
- II. De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos, incluyendo actualización y recargos, excede de \$ 30,000,000.00 ( N \$ 30,000.00 ).
- III. De tres mese 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.**

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

- IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo de contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor, de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquellas si son producidas antes del contrabando.

Las penalidades que he señalado con antelación se encuentran establecidas y contenidas en el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación.

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

**B. DEFRAUDACION FISCAL**

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

**I. DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO DELITO.**

El estudio jurídico-esencial del delito se puede estudiar desde dos puntos de vista, el primero a través de la corriente unitaria o totalizadora, o bien el atomizador o analítico. La primera señala que el delito no puede dividirse para el estudio del mismo, ello por que considera que éste integra un todo orgánico indisoluble, acepta sin embargo como lo manifiesta Antolisei, -- que éste presenta aspectos diversos, pero no es deninguna forma fraccionable.<sup>39</sup>

El sistema analítico o atomizador realiza el estudio del delito en base a sus elementos constitutivos. De tal forma Francisco Carrara consideraba

---

39.-Porte Petit Candaup Celestino. APUNTAMIENTOS DE LA PARTE GENERAL DE ---- DERECHO PENAL 3a. ed. Ed. Porrúa, México, 1977, Pag. 241.

al ilícito penal como una " disonancia armónica ", con lo cual no se desconoce la unidad del delito. Por lo que respecta a los elementos que lo integran, la doctrina no mantiene una tendencia uniforme, algunos autores señalan un número y otros lo integran con más o menos elementos, es así como tenemos teorías bi-tómicas, tritómicas tetratómicas, etc.

Continuando con el estudio del delito y una vez que he señalado en forma breve la postura de la doctrina respecto al mismo, pasaré por consiguiente a definir el delito. Existen diversas acepciones, según el maestro Fernando Castellanos Tena , etimológicamente se deriva del verbo latino delinquere , que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero -- señalado por la ley. Por lo tanto para el autor en mención el delito es " una conducta, típica, antijurídica y culpable, requiriendo esta última de la ---- imputabilidad como presupuesto necesario " <sup>40</sup>

Para Mezger, el delito es " la acción típicamente antijurídica y culpable ".<sup>41</sup> El tratadista Español Cuello Calón manifiesta que el delito es "la acción antijurídica, típica, culpable y punible ".<sup>42</sup> Asimismo Jiménez de Asúa considera al delito como " el acto típicamente antijurídico, culpable sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal ".<sup>43</sup> Para Carrancá y Trujillo el delito es el " acto típicamente antijurídico, culpable sometido a veces a condiciones objetivas de

40.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa. México 1986 Pags. 125-132.

41.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa. México 1986, Pags. 129, 130.

42.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa, México 1986, Pags. 129,130.

43.-Castellanos Tena Fernando.-LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa. México 1986, Pags. 129,130.

penalidad, inmutable a un hombre y sometido a una sanción penal".<sup>44</sup> Por último y no por ello menos importante mencionaremos la definición que manifiesta al respecto el ilustre doctrinario Don Celestino Porte Petit Candaudap, el cual señala que el delito es " una conducta o hecho, típico, imputable, antijurídico y culpable, a veces con alguna condición objetiva de punibilidad ".<sup>45</sup>

Como podemos observar todas y cada una de las definiciones que he dejado señaladas con antelación, coinciden en que el delito es una conducta, típica, antijurídica y culpable, de ahí que nuestro derecho manifieste y establezca que el delito es el " acto u omisión que sancionan las leyes penales ", misma que se lee en el artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal.

## II. EL DELITO Y LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN

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

Según Fernando Castellanos Tena, los elementos del delito son, en su aspecto positivo, los siguientes, actividad o conducta, tipicidad, Antijurí-

---

44.- Carrancá Y Trujillo Raúl. DERECHO PENAL MEXICANO. ed. 11a. Ed. Porrúa. México 1976. Pag. 213.

45.- Porte Petit Candaudap. APUNTAMIENTO DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL. ed. 3a. Ed. Porrúa. México 1977. Pag. 248.

dad , Imputabilidad , Culpabilidad , y punibilidad. En su aspecto negativo señala que son los siguientes, Falta de acción , Atipicidad, Causas de Justificación , Inimputabilidad, Inculpabilidad y Excusas Absolutorias.

A) ACTIVIDAD O CONDUCTA : Esta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. De lo anterior podemos establecer que para el derecho penal, el acto u omisión deben corresponder al ser humano, dado que este es el único ser con voluntariedad y ser sujeto de las infracciones penales. Lo anterior nos plantea una interrogante, qué sucede con las personas morales, acaso éstas no son sujetos de derecho, Castellanos Tena al respecto establece que las personas morales no pueden delinquir, mas sin -- embargo son sujetos pasivos del delito.<sup>46</sup> El sujeto pasivo es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, por lo que si una persona física miembro o representante de una persona moral comete un delito a nombre de la sociedad, quien comete el delito es el representante y no la persona moral.

conforme al estudio realizado por Castellanos Tena la conducta se subdivide en Acción, Omisión, y Comisión por Omisión. La primera es un hacer en tanto que las segundas constituyen una inactividad, en el caso de la omisión simple. la inactividad produce una violación de algo que debía hacerse, en tanto que en la comisión por omisión, la inactividad viola un deber de obrar y otro de abstenerse.<sup>47</sup>

---

46.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.

22a. ed. Ed. Porrúa. México. 1986. Pags. 149, 150, 151.

47.-CFR. Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.

22a. ed. Ed. Porrúa. México 1986, Pag. 149.

B) **TIPICIDAD** : Continuando con el estudio de los elementos que constituyen el delito, Castellanos Tena define a la Tipicidad como " el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley ".<sup>48</sup> Asimismo manifiesta que éste se subdivide por su composición en Normales y Anormales, los primeros sólo hacen una descripción objetiva (homicidio), los segundos requieren de una valoración cultural o jurídica, además de la simple descripción --- objetiva del delito. Por su ordenación metodológica, encontramos los fundamentales o básicos, especiales y complementados. Entendemos por fundamentales cuando estos son esenciales para otros tipos. (homicidio), especiales serán los que se integran con el fundamental más otros requisitos, establecidos por la ley (parricidio), complementados se integran con un tipo básico y una característica o peculiaridad distinta (homicidio calificado). Por su autonomía se denominan independientes y subordinados, los independientes y subordinados, los independientes como su nombre lo indica son aquellos que tienen vida por sí -- mismo (robo simple), los subordinados dependen de otro tipo (homicidio en rifa). Por su formulación son casuísticos y amplios, entendemos por casuísticos que el tipo prevé varias hipótesis y que puede darse una sola de ellas (adulterio) o bien requiere se de la conjunción de todas (vagancia y malvivencia), amplios establecen una hipótesis y ésta se puede realizar por cualquier medio (robo). Por el daño que causan, tenemos los de daño y de peligro, los de daño pretenden proteger contra la disminución o destrucción del bien (homicidio, fraude), los de peligro tutelan la posibilidad de que los bienes sean dañados (omisión de auxilio).<sup>49</sup>

48.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa, México, 1986, Pág. 168.

49.-CFR. Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa, México, 1986, Pags. 170,171,172.

C) **ANTI JURICIDAD** : Esta se define como la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. De acuerdo a la teoría dualista de Franz Von Liszt, tenemos antijuricidad formal y una material, la primera se da cuando el acto realizado implique una transgresión a una norma establecida por el Estado, la antijuricidad material es cuando la transgresión es contradicción a los intereses de la colectividad.<sup>50</sup>

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

E) **CULPABILIDAD** : " Es el nexa intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto." Existen varios tipos de culpa según lo señala Castellanos Tena,<sup>51</sup> es así como tenemos el dolo, la culpa y la preterintencionalidad, el dolo lo define como la voluntad consciente del sujeto a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito. Existen diversas clases de dolo, así tenemos el dolo directo, el cual consiste en que el resultado que se obtiene coincide con el propósito que perseguía el sujeto al realizar determinada conducta. El dolo indirecto, el sujeto se propone realizar cierta conducta y tiene conocimiento de que con esa acción se darán otros resultados delictivos. El dolo indeterminado, en éste el sujeto realiza una acción contraria a derecho sin esperar un resultado delictivo en especial. El dolo eventual, el sujeto realiza una acción y desea un resultado delictivo, teniendo conocimiento de que pueden sur

---

50.- Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.

22a. ed. Ed. Porrúa, México, 1986, Pag. 180.

51.- CFR. Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL.

22a. ed. Ed. Porrúa, México, 1986, Pgs. 237, 238, 241, 242.

gir otros no deseados directamente.

Respecto a la culpa el autor en estudio señala que existirá culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero éste se da a pesar de ser previsible y evitable. Existe la culpa consciente, en la cual el sujeto tiene conocimiento de que se puede dar un resultado delictivo, pero no lo desea y espera que el mismo no se produzca y la culpa inconsciente en la cual el sujeto no prevé que su conducta pueda originar un hecho delictivo, a pesar de que pudo ser previsible. Respecto a la preterintencionalidad, ésta presenta un resultado típico mayor al querido o aceptado.

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

**ELEMENTOS NEGATIVOS DEL DELITO :**

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

**B) ATIPICIDAD :** Es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, dentro de las causas de atipicidad tenemos las siguientes :

- 1.- Ausencia de calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos.
- 2.- Falta del objeto material o el objeto jurídico.
- 3.- Falta de referencias temporales o espaciales requeridos por el tipo.
- 4.- Al no realizarse el hecho por los medios de comisión especificadas.
- 5.- Falta de elemento o subjetivos del injusto legalmente exigido.
- 6.- Por no darse la antijuricidad.<sup>52</sup>

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

- 1.- Se actue con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado
- 2.- Estado de necesidad.

---

52.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa, México 1986, Pág. 175.

3.- Cumplimiento de un deber.

4.- Ejercicio de un derecho.

5.- Obediencia jerárquica.

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

1.- Trastornos mentales.

2.- Miedo grave.

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

1.- Error esencial de hecho y la no exigibilidad de otra conducta.

2.- Error accidental.

- 3.- Error de derecho.
- 4.- Obediencia jerárquica.
- 5.- Eximentes putativas.
- 6.- Legítima defensa putativa.
- 7.- Legítima defensa putativa recíproca.
- 8.- Legítima defensa real contra la putativa.
- 9.- Delito putativo y legítima defensa putativa.
- 10.- Estado de necesidad.
- 11.- Deber y derechos legales putativos.
- 12.- La no exigibilidad de otra conducta.
- 13.- Temor fundado.
- 14.- Encubrimiento de parientes y allegados.<sup>53</sup>

---

53.-Castellanos Tena Fernando. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL. 22a. ed. Ed. Porrúa, México 1986, Pags. 257 a 271.

**F) EXCUSAS ABSOLUTORIAS ( AUSENCIA DE PUNIBILIDAD ) :** Son aquellas causas que dejando subsistentes el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena. La ley reconoce las siguientes : ( arts.55 151,280 fracción II,375,333 y 400 inciso B ).

1.- Mínima temibilidad.

2.- Maternidad consciente.

3.- Excusas por inexigibilidad.

4.- Graves consecuencias sufridas.

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

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

B) POR LA CONDUCTA : Se clasifican en de acción y de omisión, esta última se subdivide a su vez en de omisión simple y de comisión por omisión, hablamos de acción cuando el hecho delictivo se deriva de un comportamiento positivo en el cual se viola un ordenamiento jurídico establecido. Habrá omisión simple en el caso de que no se realice una actividad y debido a ello se presenta una violación a un precepto jurídico obteniéndose un resultado formal. Estaremos en presencia de una comisión por omisión, cuando derivados de la inactividad del sujeto se produce una violación jurídica obteniéndose un resultado material.

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

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

E) POR SU DURACION : Se consideran instantáneos, permanentes o continuos y continuados. Los primeros son aquellos los cuales se agotan al momento de su realización. Los segundos son aquellos que al momento de su

realización afecta el bien jurídicamente tutelado pero sus efectos nocivos continúan en el tiempo. Los continuados son aquellos en los cuales se dan varias acciones y una sola lesión jurídica ( art. 7 C.P. ).

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

Castellanos Tena, no manifiesta nada respecto a la tentativa, pero como el Código Penal en su artículo 12 se refiere a ella, la menciono y señalo que la misma es la intención de realizar un delito ejecutando la conducta que debiera producirlo u omitiendo la que debería evitarlo, y el delito no se realiza por causas ajenas a la voluntad del agente.

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

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

y los segundos se integran por varios actos.

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

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

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

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

Hasta este momento se ha estudiado los elementos del delito y su clasificación de acuerdo al maestro Castellanos Tena. A fin de tener otro punto

de vista distinto y que permita ampliar un poco mas nuestro criterio jurídico en torno al delito, analizaremos lo que al respecto nos señala el ilustre estudioso del derecho, Don Celestino Porte Petit Candaup.

Porte Petit, establece que los elementos del delito son : En su parte positiva una conducta, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, condiciones objetivas de punibilidad. Por lo que respecta a su aspecto negativo tenemos, ausencia de conducta, atipicidad, causas de justificación, inimputabilidad, inculpabilidad, ausencias de condiciones objetivas de punibilidad y excusas absolutorias.<sup>55</sup>

A) CONDUCTA : Porte Petit , está de acuerdo con la definición que de este elemento establece el artículo 7 del Código penal para el Distrito Federal y el cual a la letra dice, " delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. " Derivado de esto establece que existen delitos de acción en los cuales el sujeto, su conducta es un mero hacer que traerá como consecuencia un resultado jurídico o jurídico material. De omisión, en los cuales el no hacer del sujeto produce resultados jurídicos o jurídicos materiales. De doble conducta dentro de los cuales tendremos los mixtos, en los cuales se establece una acción, y a la vez una omisión ( art. 169, 387-IV, VI ), de

---

54.- Porte Petit Candaup Celestino. APUNTAMIENTOS DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL. 3a. ed. Ed. Porrúa, México 1977, Pags.250,251,252,253,254.

doble acción, en los cuales debe existir un hacer doble ( usurpación de funciones), de acción y de doble omisión, el tipo requiere un hacer y una doble omisión ( art. 229 C.P. ). Continuando con la clasificación que este autor establece en orden a la conducta, también se hace el señalamiento de los denominados doblemente omisivos, en estos el sujeto omite realizar la acción y debido a esa omisión, no se produce el resultado que debió haberse dado. Unisubsistentes, aquellos que se consuman con un sólo acto, plurisubsistentes su consumación requiere de varios actos, complejos, éste se integra con dos o más hechos que cada uno en sí constituyen un delito. Delito habitual, son aquellos en los cuales se presenta una repetición de acción de la misma ----- especie, aclarando que cada una de estas acciones no constituyen delito, el carácter delictivo lo constituye la suma de todas estas acciones ( Lenocinio - art. 207-I C.P. ).

B) **TIPICIDAD** : Derivado de su carácter de elemento general del delito, este autor al igual que muchos otros establece la siguiente fórmula jurídica " *nullum crimen sine typo* " ( no hay delito si no hay tipo ). En virtud de lo cual define a ésta como " la adecuación o conformidad a lo prescrito por el tipo". En relación al número de sujetos que integran el tipo, este autor señala que existen monosubjetivos y plurisubjetivos, los primeros tienen la particularidad de que el tipo se puede realizar por un sólo sujeto, los segundos requieren de dos o más personas para ello. En cuanto al tipo en sí se divide en básicos, especiales y complementados. El básico es aquel que tiene vida propia y no requiere de otro para subsistir, tiene una completa independencia. Especiales son los que se integran con el fundamental y agregándoseles

otro requisito. Estos dependiendo del requisito que se les agrega pueden ser privilegiados y calificados, en los primeros el requisito que se les agrega trae como consecuencia una disminución o atenuación en la pena, a contrario sensu los calificados implican un aumento o agravación en la penalidad. Complementados en estos se requiere del fundamental y de una circunstancia que no traiga como consecuencia la creación de un delito autónomo, este al igual que el anterior se subdivide en privilegiados y calificados, el primero atenúa la penalidad, el segundo origina un aumento en la penalidad.

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

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

E) **CULPABILIDAD** : Esta de acuerdo con lo señalado en los artículos 8- y 9 del C.P., por lo cual se entiende como la realización de un hecho ---- típico, el cual se incumple con el deber de cuidado que el sujeto debe tener y que pudo haberse evitado si se hubiese tomado las medidas de precaución necesarias.

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

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

#### **ELEMENTOS NEGATIVOS DEL DELITO**

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

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

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

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

5.- Obediencia jerarquica, en su caso.

6.- Consentimiento del titular del bien jurico afectado. (art.15 III C.P.)

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

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

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

2.- Inculpable ignorancia.

3.- Obediencia jerárquica.

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

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

6.- Evasión de presos. ( art. 154 C.P.)

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

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

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

### III. EL FRAUDE FISCAL.

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$ 30,000,000.00 ( N\$ 30,000.00); cuando exceda, la pena -- será de tres a nueve años de prisión.

Cuando nose pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la --- pena será de tres a seis años de prisión.

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

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

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

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

A.I) AUSENCIA DE CONDUCTA : Hablar de ausencia de conducta en el fraude fiscal es imposible, ello debido a que ésta sólo se da cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad involuntarias y como he dejado establecido en el apartado anterior, la conducta del sujeto que realiza el fraude fiscal, es eminentemente voluntaria y con un fin específico, el obtener un beneficio en perjuicio del Fisco.

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

B.I) ATIPICIDAD : La atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, como causas de atipicidad tenemos las siguientes :

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

Derivado de las causas de Atipicidad que he dejado establecidas, concluyo que en el fraude fiscal no existe la atipicidad, ya que como se ha señalado, la atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta del sujeto al supuesto legal establecido en la ley, es por ello que si la conducta del sujeto, no se encuadra a lo establecido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, estaríamos hablando de cualquier otro delito, más no del fraude fiscal, por ejemplo, si pensáramos en cuanto a la calidad de los ---- sujetos, pensemos que el sujeto activo es un funcionario de la misma Secretaría de Hacienda, que valiéndose de errores o engaños conceda algunas concesiones o licencias que le permitieran obtener un beneficio indebido y en perjuicio del Fisco Federal, en este caso estaremos hablando del delito de peculado y no de fraude fiscal, otro ejemplo sería aquel ladrón que se

introduce en una oficina recaudadora de impuestos y con lujo de violencia sustrae de las cajas registradoras diversas cantidades de dinero, aquí el sujeto activo causa un perjuicio al fisco federal y obtiene un beneficio indebido, pero en ningún momento está cometiendo el delito de defraudación fiscal, sino de robo.

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

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

- 1.- Legítima defensa.
- 2.- Estado de necesidad.
- 3.- Cumplimiento de un deber.
- 4.- Ejercicio de un derecho.
- 5.- Obediencia jerárquica.

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

6.- Actue el sujeto activo con el consentimiento del titular del bien --- jurídico afectado.

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

El estado de necesidad es una de las causas que podemos considerar como circunstancias de justificación en el delito de defraudación fiscal, en este caso el sujeto obra por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia de éste y el cual no tiene el deber jurídico de afrontar, siempre claro que no existan otros medios practicables y menos perjudiciales a su alcance, por ejemplo un padre de familia cuyo hijo sufre un grave accidente y requiere ser intervenido quirúrgicamente para salvarle la vida y no cuenta con otros medios para cubrir el costo de la operación, sino sólo con la cantidad de dinero que tendría que pagar al fisco y decide emplearlo para salvar la vida de su hijo y decide emplear engaños a efecto de omitir el pago de alguna o algunas contribuciones.

Por lo que respecta al cumplimiento de un deber ésta no es una causa de justificación en el fraude fiscal, ya que nadie puede ampararse en el hecho de que en ejercicio de un derecho u obrando en cumplimiento de un deber,

emplee engaños o se aproveche de errores para omitir el pago total o parcial de alguna contribución en perjuicio del fisco federal.

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

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

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

D.I) INIMPUTABILIDAD : Habrá inimputabilidad de un sujeto cuando éste al realizar la conducta delictiva carezca de una aptitud psicológica para cometer

el delito, es decir carece de la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal, como causas de inimputabilidad tenemos :

1.- Trastornos mentales.

2.- Miedo grave.

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

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

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

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

F) PUNIBILIDAD : El delito de defraudación fiscal se sanciona con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos no excede de \$ 30,000,000.00 ( N\$ 30,000.00); cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

F.I) EXCUSAS ABSOLUTORIAS : Circunstancias éstas que permiten que subsista el carácter delictivo del hecho o de la conducta pero que impiden la aplicación de una pena y éstas son : (arts. 55, 151, 280-II, 395, 333, 400-B)  
C.P.

- 1.- Graves consecuencias sufridas.
- 2.- Maternidad conciente.
- 3.- Excusas por inexigibilidad ( Encubrimiento de parientes y allegados )
- 4.- Mínima temibilidad.

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

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

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

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

Conforme a todo lo manifestado, observamos que en el fraude fiscal se requiere de un comportamiento humano voluntario, encaminado a la realización de un fin determinado, a su vez esa conducta es típica debido a que la misma se encuentra encuadrada en un ordenamiento legal como lo es el Código Fiscal

de la Federación, es antijurídica porque el sujeto con su conducta contraria viola una norma establecida originando un perjuicio en el bien jurídico protegido por la ley, es imputable dado que el sujeto actúa con conocimiento pleno del alcance que su conducta producirá en el ámbito económico y judicial, ----- hablaremos de culpabilidad en el sentido de que el sujeto actúa con dolo y acepta el resultado prohibido y por último se trata de una conducta punible, ello en virtud de que se impone una pena al sujeto que realice dicha actividad ilícita.

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

Volviendo al estudio del fraude fiscal, pasará a establecer la cla-

sificación del delito en los siguientes términos :

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

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

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

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

D) POR SU DURACION : Estaremos en presencia de un delito continuado, en virtud de que con varias acciones delictivas se obtiene una sola lesión jurídica. Lo anterior en virtud de que el tipo establece que, ..." Uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco

federal."

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

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

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

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

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

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

## C O N C L U S I O N

## C A P I T U L O III

Como se ha dejado establecido en el presente capítulo, tanto el contrabando como el fraude fiscal son delitos que merecen y que deben estar contenidos en la legislación penal. Presentan y tienen todas las características de un delito, particularmente el fraude fiscal, del cual se realizó un estudio profundo y concienzudo, de lo cual se desprende que el llamarle delito es algo erróneo, dado que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, y es el caso que el fraude fiscal no se encuentra sancionado por el Código Penal, si no por el Código Fiscal de la Federación.

En atención a lo anteriormente expresado y a fin de que verdaderamente se le pueda llamar delito al fraude fiscal es que *propongo que el mismo se integre al Código Penal.*

CAPITULO CUARTO

**VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE INCORPORAR LOS DELITOS FISCALES  
AL CODIGO PENAL**

SUMARIO : INTRODUCCION. A) EN CUANTO A LOS SUJETOS B) EN  
CUANTO A LA SANCION. CONCLUSION.

## INTRODUCCION

Como se ha dejado establecido en la parte primera de esta tesis, a lo largo de la historia del devenir humano, desde los pueblos más primitivos en donde si bien no existe un ordenamiento jurídico que impusiera la obligación de contribuir con el Gens, esto sin embargo lo cumplían en forma voluntaria ello por que tenían la creencia de que si no lo hacían serían castigados con enfermedades, muertes, dada la transformación y avance de la humanidad, poco a poco y tomando en cuenta las necesidades de los órganos del Estado para poder subsistir es que se dieron los pasos tendientes a la elaboración de reglas, a fin de que el Estado pudiese captar de los gobernados recursos suficientes.

Esta situación fue en primera instancia de carácter unilateral debido a que se establecieron impuestos en los cuales no se observaba el más mínimo elemento de justicia, esta situación se vio mejorada con forme se ----- crearon regímenes de carácter más democráticos y justos, lo cual no implica que estos tuvieran la intención de favorecer a sus gobernados, sino que debido al impulso de los mismos éstos habían logrado obtener del Estado un trato mas humano y justo. Es así como el Estado surge como el genuino representante del interés general de la sociedad.

En particular el Estado Mexicano presenta diversas funciones administrativas, normativas y jurisdiccionales, mismas que ejerce a través de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, en virtud de lo cual éste divide sus funciones en tres organismos.

El primero de ellos depositado en el Presidente de la República y el cual a su vez representa el Poder Ejecutivo, mismo que tiene como objetivo principal el cumplimiento de la función administrativa, dicha función es toda actividad a través de la cual el Estado realiza la prestación de servicios públicos y demás actividades en relación con otros sujetos públicos, todo ello bajo un ordenamiento jurídico que limita y controla dicha actividad.

Esta función en particular en el Estado recibe el nombre de Administración Pública Federal, dicha administración es de orden centralista y ----- paraestatal, según lo establece la ley Orgánica expedida por el Congreso, ésta administración se integra por las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos. Es así como en cumplimiento a este mandato Constitucional, el cual se lee en el artículo 90, el Ejecutivo ha tenido a bien crear a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad expresa de ser el órgano a través del cual regula el establecimiento, recaudación y destino de los ingresos obtenidos por el pago de los contribuyentes, quienes aportan dichos ingresos en cumplimiento al mandato Constitucional ~~El~~ marcado en el artículo 31 fracción IV, el cual a la letra dice, ..." Son obligaciones de los Mexicanos : ...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Estado y Municipios en que resida..."

Como se puede observar dicha Secretaría tiene en su creación un ánimo meramente de orden administrativo y económico, en ningún momento se pretende que a través de la misma se ejerzan funciones de orden jurisdiccional, como en forma errónea y derivado de la indebida adecuación de los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a la función normativa, ésta consiste en la creación y expedición de normas mismas que regulen la conducta de los individuos, así como la organización social y política del Estado. En México dicha función se encuentra reservada única y exclusivamente en el Congreso de la Unión, mismo que se encuentra dividido en dos cámaras, la de diputados y senadores.

El Estado a fin de poder mantener y cumplir adecuadamente con sus facultades administrativas, tiene la necesidad primordial de hacer que sus gobernados cumplan con dicha disposición, lo cual logra a través de un órgano cuyas facultades sean el vigilar y hacer cumplir en su caso los ordenamientos legales emitidos por el legislativo y de tal forma mantener el orden, armonía y estabilidad de este ordenamiento jurídico, por lo que en caso de incumplimiento de las disposiciones legislativas se encargará de imponer las sanciones respectivas. El órgano al cual hacemos mención es el poder judicial, representado por la Suprema Corte de Justicia, Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito y Tribunales Civiles, Penales y Mixtos de Pa. .

Como se desprende de lo manifestado anteriormente está claramente delineado que la única autoridad encargada en nuestro país para hacer cumplir la ley, es el poder Judicial y ninguna otra autoridad, mucho menos si ésta es de carácter administrativo-económico, como lo es en el caso concreto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con el afán de esclarecer esta situación de orden administrativa-económica que se ha señalado representa la ya citada Secretaría, permítaseme manifestar algunos elementos de carácter histórico en cuanto a la potestad

tributaria del Estado. En nuestro régimen de derecho, encontramos que la regulación de la contribución de los gobernados para el gasto público, a lo largo de nuestra historia ha sufrido diversas transformaciones, todas ellas en su momento pretendieron establecer los medios mas idóneos, a fin de hacer efectiva la obligación de los gobernados de contribuir con el Estado y establecer las medidas tendientes para el cumplimiento de dicha obligación.

Así es como encontramos diversas disposiciones legales tales como el llamado " Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio", en el año de 1821, " La Ordenanza de ----- Aduanas de 31 de Enero de 1856", " La Ordenanza de Aduanas de 12 de Junio de 1891, entre otras.

Como se puede observar la intención de establecer un ordenamiento tributario que regulara lo relativo a los impuestos que los particulares deberían pagar era manifiesto, sin embargo no se había logrado englobar todos estos criterios en una legislación en particular y no fue sino hasta la promulgación del Código Fiscal de la Federación, el 30 de Diciembre de 1938, que todas estas inquietudes quedaron plasmadas en un Código en particular. Este ordenamiento legal pretende y es el instrumento a través del cual el Estado exige a los particulares que se encuentran bajo su autoridad la entrega de determinadas contribuciones económicas con las cuales sufragar los gastos públicos.

Es por ello y lo manifestado en la primera parte de este capítulo que considero que la función de este ordenamiento legal, es meramente económico y no represivo. Algunos podrán pensar que el pretender encasillar al Código

Fiscal como un instrumento meramente económico es desvalorizar al mismo, por que actualmente presenta un capítulo referente a los delitos fiscales, sin embargo esa no es la intención de este trabajo y en nada se afecta a dicho ordenamiento jurídico el que se le considere como un instrumento de carácter administrativo-económico, dado que su espíritu es el de regular la actividad del fisco, que es el órgano encargado de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los ingresos tributarios del Estado. Tómese ésta humilde opinión como una más de las muchas que día a día se manifiestan con el unico fin de impulsar un mayor perfeccionamiento de nuestro ordenamiento jurídico.

Hasta aquí he establecido el espíritu de la facultad tributaria del Estado y sus órganos, así como sus facultades legislativas y judiciales. A fin de poder discernir en cuanto al motivo por el cual se considera que los delitos fiscales deben integrarse al Código Penal, es necesario establecer que en todo orden de derecho la idea del delito y de la pena se presenta en forma conjunta con el Estado.

En virtud de lo manifestado con antelación es que el Estado así como se ha preocupado por establecer las reglas a través de las cuales se regularía el orden tributario también ha tenido la eterna preocupación por establecer un orden jurídico que permita la convivencia social entre sus gobernados, que como ya se señaló anteriormente es piedra fundamental para el desenvolvimiento económico, político y social del mismo.

Es por ello que de la venganza individual, pública y divina, formas estas primitivas del derecho penal, se avanzó hasta consolidar a la pena como

medio de defensa de la sociedad. En particular y al referirnos al derecho penal en México, al igual que con el Código Fiscal de la Federación realizare una breve semblanza en cuanto a las leyes penales, durante los Aztecas el objetivo principal era la protección de las personas y secundariamente los atentados a la propiedad, con lo cual se puede precisar que se tenía una mayor preocupación por la parte criminal que de la civil, aunque cabe señalar que los delitos contra el Estado eran castigados con la muerte. Con el advenimiento de la Conquista, los españoles impusieron sus leyes, mismas que estuvieron en vigor desde 1520 hasta 1821, año en el cual logramos consumar nuestra independencia.

No obstante del momento de efervescencia política vivida en esta etapa se hicieron los intentos necesarios para establecer un Código en el cual nuestras leyes se integraran en un todo jurídico. Así tenemos las leyes de 4 de Septiembre de 1824, la de 16 de Mayo de 1831 y la de 18 de Marzo de 1840, relacionada la primera de estas con la de 9 de Octubre de 1812, expedida por la Corte Española, todas estas leyes se refieren a recursos tales como el de apelación y nulidad entre otros, éstas no cumplían con el objetivo trazado y las dos primeras fueron derogadas por el artículo 140 de la ley de 23 de Mayo de 1837, la ley de 23 de Noviembre de 1857 derogó todas las dictadas con anterioridad, con posterioridad a ésta se dictó una ley que tenía como objetivo juzgar el homicidio, lesiones y vagancia, ésta no modifico en nada el proceso que en ese entonces se aplicaba, ésta ley al igual que las leyes de la partida 7a., estuvieron vigente hasta la expedición del Código Penal, vigente en el Distrito Federal y Territorio, promulgado el 20 de Diciembre de 1871 y obligatorio desde el 1 de Abril de 1872.

Todas y cada una de estas leyes tienen como objetivo primordial, como

ya lo he dejado señalado con antelación mantener y establecer una convivencia económica, política y social en un Estado, en virtud de lo cual el presente Código Penal es eminentemente preventivo y represivo.

Es preventivo dado que el fin que persigue la penalidad es el de evitar al máximo la realización de un delito y es represivo en virtud de que a los delitos en él tipificados se les impone una sanción. En virtud de lo manifestado es que entendemos al delito como un acto realizado por un sujeto y que produce una lesión de un bien jurídicamente tutelado.

Toda vez que se ha establecido que el Código Fiscal de la Federación presenta un espíritu eminentemente económico y el Código Penal es netamente preventivo y represivo, es necesario señalar quienes son los encargados de hacer cumplir dichos ordenamientos legales, por un lado corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de vigilar y hacer cumplir lo establecido en el Código anteriormente señalado, en tanto que es facultad del poder judicial el vigilar y aplicar la imposición de penas.

Con todo lo manifestado hasta el momento en el presente capítulo es que podemos discernir respecto a las ventajas y desventajas de incorporar los delitos fiscales al Código Penal. Mucho se puede discutir acerca de lo que esto implicaría y algunos dirán que no obstante el carácter administrativo-económico que presenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la ----- inclusión de dichos delitos a la legislación penal traería como consecuencia que el Estado perdiera su calidad de órgano rector y protector del patrimonio del Estado, con lo cual su facultad de obligatoriedad sobre los contribuyentes se vería disminuida en forma alarmante, por el contrario estoy plenamente

convencido que esta facultad no se vería vulnerada, sino por el contrario se reforzaría.

A) EN CUANTO A LOS SUJETOS.

Actualmente y conforme al modelo establecido por la ley tanto fiscal como penal, encontramos en los delitos fiscales, los siguientes sujetos, un sujeto activo, el contribuyente cuya conducta se encuadra en el tipo descrito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, un sujeto pasivo que es el Estado, representado en este caso por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por último dos autoridades, en el orden administrativo se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en tanto que en la vía judicial como órgano represivo están los Tribunales penales y de orden federal.

Como podemos observar la Secretaría en cuestión, es juez y parte, lo cual implica que el contribuyente no tenga una verdadera seguridad jurídica y un juicio imparcial. De ahí que el hecho de la incorporación de los delitos fiscales al Código Penal, permita establecer en los contribuyentes la certeza de tener un juicio justo e imparcial, en caso de que exista controversia alguna con dicha Secretaría y principalmente sus derechos Constitucionales no se verían violentados, y serían juzgados y sancionados única y exclusivamente por una sola autoridad y no dos distintas, como hasta el momento ha venido sucediendo. Asimismo la defensa que éste podría oponer sería mucho más adecuada dado que estaría litigando ante una sola autoridad, lo cual permitiría que el sujeto y su defensa pudiesen tener un contacto directo y ágil con esta autoridad, lo cual traería como consecuencia una economía procesal que redundaría

en una pronta y expedita aplicación de justicia, imponiendo al sujeto en caso de ser condenado la penalidad establecida para el caso en concreto o bien decretando sentencia absolutoria.

El hecho de que se presente esta economía procesal beneficiaría al sujeto activo no solamente en cuanto al período de tiempo que éste debe pasar privado de su libertad, en tanto se lleva a cabo su procedimiento, sino también en el aspecto económico, dado que al no tener que litigar ante dos autoridades es decir ante la Secretaría de Hacienda y Crédito público y los Juzgados penales, el pago de honorarios que tendría que hacer a los profesionistas encargados de su defensa serían mucho menor dado que la actividad profesional de estos se vería facilitada, al no tener que estar litigando al mismo tiempo ante Hacienda y los Juzgados penales.

Como se puede observar los beneficios que obtendría el sujeto activo con la incorporación de los delitos fiscales a la legislación penal no implican que éste rebase la autoridad que representa Hacienda y por ello su ánimo de incumplir con sus obligaciones fiscales se vea alentado, sino por el contrario establecer únicamente una igualdad de sujeto, con la finalidad de obtener un derecho verdaderamente justo y equitativo.

En cuanto a lo desventajoso que podría ser para el sujeto activo la incorporación de estos delitos a la legislación penal, considero que no existe ninguna desventaja.

El Estado como sujeto rector de una nación y en su carácter de sujeto

pasivo representado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la incorporación de estos delitos al orden penal coadyuvaría a la ----- integración de un orden jurídico más justo y equitativo. Esta integración permitiría al Estado desligarse completamente de una actividad que no le corresponde ya que si bien una de sus funciones es la de salvaguardar el orden social y jurídico de la nación, también lo es que para tal efecto éste ha establecido las instituciones encargadas para ello, como lo es en caso del derecho, el poder judicial.

El Estado sanearía algunas de sus finanzas al dejar que sea la autoridad judicial la encargada de llevar a cabo los requerimientos necesarios tendientes a obtener el pago de las contribuciones omitidas, más sus accesorios y la imposición de la penalidad que al caso corresponda y de esa forma las horas-hombre, así como la papelería usada en dicha actividad podrían ser empleados y canalizados para la realización de otras actividades.

Respecto a las autoridades que intervienen en la aplicación de ---- sanciones en este tipo de delitos, actualmente podemos establecer la participación de dos completamente diferentes, como son desde el punto de vista administrativo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y desde el punto de vista judicial los tribunales penales en materia federal.

El primero de ellos tiene intervención en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en tanto que los tribunales regulan su actividad a lo establecido en la legislación penal.

En este caso la incorporación de los delitos fiscales al orden normativo del derecho penal, traerá como consecuencia evitar esta dualidad de autoridades y que realmente la autoridad judicial en este caso los tribunales penales sean los encargados de ejercitar los medios tendientes para la aplicación y protección del patrimonio del Estado cuando éste sea vulnerado.

Con esta incorporación los tribunales penales verán respetadas sus facultades de aplicación de sanciones de los delitos, así como su actividad rectora del derecho y no se continuaría dividiendo dicha facultad con otros órganos cuya función no es esa. Como consecuencia de esto los tribunales penales recibirán el respeto que su jerarquía les otorga y que en justa razón exigen.

Respecto a las desventajas que esta incorporación traería a dichas autoridades, estoy completamente convencido que no implica desventaja alguna ya que las actividades que realiza la Secretaría de Hacienda respecto a la forma de afrontar un fraude fiscal, bien las podría realizar el tribunal penal por lo que esto no implica que el sujeto activo no debe ser requerido del pago

En conclusión podemos decir que la incorporación propuesta en ésta tesis nos presenta solamente ventajas favorables para los sujetos que intervienen en el mismo, aunque tal vez parezca que estas ventajas favorecen más al sujeto activo, lo cual es comprensible dado que es la persona que está siendo sujeta a proceso, pero realmente lo único que se pretende es mantener una equidad e igualdad ante la ley.

**B) EN CUANTO A LA SANCION.**

Como he dejado estipulado en el capítulo II, el contribuyente que es considerado un sujeto cuya actividad se estima como fraude fiscal, será sancionado por dos autoridades diferentes y con sanciones diferentes, por un lado se aplica una sanción administrativa por parte de la Secretaría de Hacienda, consistente en la aplicación de una multa, más el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como la aplicación de una pena corporal consistente en la privación de la libertad, aplicada por las autoridades ---- judiciales, y la cual se compurgará en los recintos especificados para el caso.

De tal forma que esa doble sanción que es a todas luces inconstitucional ya que como lo establece el artículo 21 Constitucional, los únicos encargados de imponer las penas son las autoridades judiciales y siendo la Secretaría de Hacienda una institución que no tiene nada que ver con las autoridades judiciales y mucho menos se encuentra bajo el mandato de éstos, es que considero que Hacienda no debe imponer sanción alguna.

En virtud de lo manifestado con antelación es que considero que la incorporación de dichos delitos a la legislación penal, traería como consecuencia que una sola autoridad fuera la encargada de imponer una sola sanción a un sujeto procesado por un determinado delito y se evitaría que se siguieran imponiendo dos sanciones y que única y exclusivamente impusieran sanciones los que realmente están facultados para ello.

En conclusión debo manifestar que esta incorporación evitaría que el sujeto activo sintiera violentados sus derechos Constitucionales y se le daría a cada sujeto su verdadero lugar.

## C O N C L U S I O N

## C A P I T U L O IV

El incorporar a los delitos fiscales a la legislación penal no es mero capricho, sino que esta incorporación permitiría una mejor y más transparente aplicación de la justicia, ya que no se puede pensar en una justicia si la parte acusadora es también juez en el mismo caso. Asimismo la sociedad exige una mayor transparencia en el procedimiento de los delitos fiscales, ya que no se entiende el por qué se le juzga dos veces por un mismo delito y por autoridades diferentes, con la incorporación esto no se presentaría y se entendería mucho mejor este procedimiento.

Presenta más ventajas que desventajas, de hecho no considero que el ordenamiento tributario perdiera fuerza o respeto ante el contribuyente.

C O N C L U S I O N S

G E N E R A L S

A lo largo de este trabajo se ha pretendido establecer la eminente necesidad de que los delitos fiscales, actualmente regulados por la----- legislación fiscal, se incorporen al Código Penal, dada las características que los mismos presentan, se señaló que el derecho tributario ha sido una preocupación fundamental de éste, por lo que en sus principios ----- empleó métodos y reglas poco ortodoxas, que si bien no eran justas respondían al momento económico y social que se estaba viviendo. Con esto ha quedado demostrado el aspecto represivo de la autoridad ---- administrativa y según lo he podido establecer, esta situación no es potestativo de nuestra historia e idiosincracia, sin embargo ésta --- situación últimamente ha tomado fuerza en nuestros tiempos, dada la - actividad que desempeña la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a tal grado que los contribuyentes sienten verdadero terror ante --- un problema de índole fiscal, con ello queda demostrado que ----- Hacienda ha rebasado los límites de sus actividades y a la autori- dad judicial la ha relegado a un segundo término.

Esta situación tan particular implica que los contribuyentes - sean violentados en sus garantías, cierto es que el Estado debe --- establecer las reglas tendientes a coadyuvar a los contribuyentes al - cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pero también lo es que a fin de que se respeten estas reglas y dado el Estado de derecho - en el cual nos encontramos, la estructura en la cual se cimienta -- nuestro Estado, implica la intervención de un orden judicial, el --- cual es el encargado de vigilar y hacer respetar las leyes, por lo que si hablamos de delito, estaremos hablando del Código Penal sea - este federal o local, por lo que en el caso del fraude fiscal, no

podemos concebir que el supuesto defraudador sea juzgado dos veces -- por una misma acción por un lado y Hacienda lleva a cabo el Proceso Administrativo de Ejecución y por otro se le sigue un proceso de -- índole penal ante los tribunales penales de orden federal.

Esta dualidad de procesos es lo que nos convence y permite establecer que la incorporación de los delitos fiscales al Código --- Penal, es la única y adecuada medida, a fin de establecer una igualdad de circunstancias entre los sujetos que intervienen en el fraude fiscal, llámese autoridad, sujeto activo y pasivo.

Se ha dejado evidenciado que el incorporar los delitos fiscales al ámbito penal, no trae consecuencias desventajosas al Estado, sino por el contrario le permitiría sanear sus finanzas y ser un ejemplo palpante de equidad en la impartición de justicia.

Para todos aquellos que han pensado que no se trata de una dualidad de procesos diferentes y autónomos, el presente estudio nos permite señalar con toda veracidad que el hecho de establecer esta - independencia no es elemento bastante para suponer que sean diferentes

dado que ambos procesos se desprenden de una misma acción, por lo --- que debemos establecer que sin la existencia de esta conducta evasiva del contribuyente no se presenta ninguno de estos dos procesos.

En consecuencia y como resultado de todo lo manifestado en el presente estudio el cual considero es una propuesta que se incorpora a todas aquellas que de una u otra forma pugnan por la incorporación de los delitos fiscales al Código Penal concluyo diciendo, que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes ----- penales, en consecuencia el fraude fiscal si es que pretende seguir siendo considerado como delito es menester que el mismo al igual que todos los demás delitos fiscales sean incorporados a la legislación penal, en concreto al Código Penal en Materia Federal y evitar una -- dualidad de procesos que aunque muchos no lo aceptan son netamente inconstitucionales.

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

ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. DERECHO FISCAL. 3a ED. ED. THEMIS,  
MEXICO 1986.

CARRANCA Y TRUJILLO RAUL. DERECHO PENAL MEXICANO. 11a. ED. ED.  
PORRUA MEXICO 1976.

CASTELLANOS TENA FERNANDO. LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO  
PENAL. 22a. ED. ED. PORRUA, MEXICO  
1986.

CHELLETE DIAS EUGENIO. EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA NACION ---  
AZTECA, 1a. ED. UNIVERSIDAD IBEROAMERI-  
CANA MEXICO 1962.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. REGLAMENTO INTERIOR DE LA -  
SECRETARIA DE HACIENDA Y -  
CREDITO PUBLICO. MEXICO 24 -  
DE FEBRERO DE 1992 PRIMERA  
SECCION.

FONDO EDITORIAL. PRONTUARIO TRIBUTARIO. 5a. ED. ED. TAX. MEXICO  
1993.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. DICCIONARIO JURIDICO ---  
MEXICANO. 3a . ED. ED. ---  
PORRUA, MEXICO 1985.

LEYES Y CODIGOS DE MEXICO. CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO ---  
FEDRAL. 47a ED. ED. PORRUA. -----  
MEXICO 1993

LEYES Y CODIGOS DE MEXICO. CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS -  
PENALES. 48 ED. ED. PORRUA. -----  
MEXICO 1993.

LONELI CEREZO MARGARITA. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINIS-  
TRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL. -  
2a. ED. ED. CONTINENTAL. MEXICO 1961.

PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO. APUNTAMIENTO DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL. 3a. ED. ED. PORRUA. MEXICO 1977.

PORRAS Y LOPEZ ARMANDO. DERECHO FISCAL. 3a. ED. ED. TEXTOS --- UNIVERSITARIOS, MEXICO 1967.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL. DERECHO FISCAL. 2a. ED. ED. HARLA. --- MEXICO 1986.

SANCHEZ GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO. 5a. ED. ED. CARDENAS. MEXICO 1980.