



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**NATURALEZA DE LAS SANCIONES PENALES
EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL**



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

TESIS PROFESIONAL

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

ARNOLDO LEYSON CASTRO

MEXICO, D. F.

1986



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

INTRODUCCION

INDICE

I.	LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD Y DE LA OBLIGACION TRIBUTARIAS	1
	1. Las atribuciones del Estado	1
	2. La organización del Estado mexicano. La división de su potestad tributaria	3
	3. La potestad tributaria de las autoridades federales	7
II.	LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS	9
	1. Los impuestos	9
	2. Los elementos de la obligación tributaria	13
	A) Sujetos	14
	a) Sujeto activo	14
	b) Sujeto pasivo	16
	B) Objeto	18
	C) Causa	20
	3. Nacimiento de la obligación tributaria	25

III. LAS SANCIONES EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	27
1. Las sanciones de la legislación fiscal	27
2. El ilícito tributario como infracción y como delito	28
A) Infracción	28
B) Delito	30
3. Sanciones en caso de infracciones	31
A) Sujetos infractores	31
B) Tipos de infracciones	31
C) Autoridades facultadas para imponer las sanciones	32
4. Los delitos fiscales	33
A) La Tercera Convención Nacional Fiscal	33
B) La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal	34
C) La Reforma al Código Fiscal en 1948	41
D) Las Reformas al Código Fiscal de 1966	47
E) El problema de derogación de la Ley de Defraudación Fiscal	53
F) Los delitos en el Código Fiscal vigente	55

6.	Examen sobre la constitucionalidad de la duplicidad de sanciones en el delito de defraudación fiscal.....	57
	A) La opinión de don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta	59
	B) La defensa de la ley hecha por Julio Klein	65
	C) La opinión de Servando J. Garza	73
	D) La opinión de Manuel Rivera Silva	90
	E) La opinión de Emilio Margáin Manautou	92
	F) La opinión de Luis Humberto Delgadillo	95
	G) La opinión del Autor	97
7.	La penalidad del delito consumado y la tentativa	100
IV.	¿DEFRAUDACION FISCAL O ABUSO DE CONFIANZA AL FISCO?	106
1.	Consideraciones generales	106
2.	Semejanzas y diferencias entre los delitos de defraudación fiscal y fraude	107
A)	Semejanzas	108
	a) Denominación	108

b) Elementos constitutivos.....	118
c) Penalidad	120
4. ¿Defraudación fiscal o abuso de confianza al fisco?	120
CONCLUSIONES	132
NOTAS	138
BIBLIOGRAFIA FUNDAMENTAL.....	157

b)	Elementos constitutivos....	109
1)	Engaño	109
2)	Aprovechamiento de un error	109
3)	Ventaja patrimonial para el sujeto activo..	109
4)	Relación de causalidad	109
c)	Sistema seguido por ambos códigos	110
d)	Penalidad	110
B)	Diferencias	111
a)	El fraude como delito perseguible de oficio; la defraudación fiscal como delito perseguible por querella.....	112
b)	El acto de disposición como elemento integrador del fraude y su ausencia en la defraudación fiscal	113
3.	Semejanzas y diferencias entre los delitos de defraudación fiscal y abuso de confianza	114
A)	La perseguibilidad por querella como semejanza de ambos delitos	115
B)	Diferencias	117
a)	Denominación	117

INTRODUCCION

En el tema de la tesis se involucran dos materias que han sido objeto de mi atención y estudio: la penal y la fiscal. En la actividad profesional hay gratos recuerdos de trabajos desarrollados en la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal; experiencias que hoy integro para el análisis de las sanciones penales en el delito de defraudación fiscal.

A partir de 1947, año en que se tipifica la defraudación fiscal, la labor legislativa ha respetado, en lo general, los ilícitos fiscales y adecuado las penas y procedimientos. En cada reforma se ha puesto especial énfasis en la buena fe recíproca que debe existir entre el fisco y el causante, ha ponderado en su caso la autoliquidación de los impuestos y las mayores facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria.

El trabajo contiene cuatro capítulos y conclusiones. Se inicia con el análisis de los fundamentos legales de la potestad y la obligación tributarias; analizada la obligación tributaria por sus elementos, se define su nacimiento, las sanciones aplicables en caso de incumplimiento y su fundamento constitucional.

En el análisis se presentan, en algunos casos, amplias citas y se exponen las tesis de los principales juristas que de alguna forma han abordado el tema, todo ello con el objeto de enriquecer con mayores argumentos los puntos que se debaten; las conclusiones a que se arriban serán seguramente, un buen principio para estudios ulteriores.

El interés jurídico protegido en la defraudación fiscal es la hacienda pública; las contribuciones como su principal ingrediente, son el eterno adversario del causante, quien a veces se siente justificado en omitir el cumplimiento de la obligación tributaria pretextando que existen altas tasas impositivas; incumplimiento en la prestación de los servicios que son responsabilidad del Estado o simplemente por encontrar en los impuestos una fuente accesible de financiamiento.

Cuando no se paga lo que se debe o no se aplica a sus fines lo que se recauda, pasando por alto las penas aplicables, surge una complicidad vergonzosa que deberá enfrentarse con legalidad y patriotismo, un análisis del delito de defraudación fiscal, para precisar su naturaleza y alcance, como se pretende en este trabajo, podrá ayudar a tal objetivo.

CAPITULO PRIMERO

**LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA
POTESTAD Y DE LA OBLIGACION TRIBUTARIAS**

CAPITULO PRIMERO
LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA
POTESTAD Y DE LA OBLIGACION TRIBUTARIAS.

1. Las atribuciones del Estado.— Es de explorado derecho que el Estado, cualquiera que sea el régimen bajo el cual se encuentre organizado, cuenta con la facultad para allegarse de los medios necesarios y alcanzar los fines que le hayan sido atribuidos en un momento dado.

"Examinando el desarrollo histórico del Estado moderno se pueden comprobar las variaciones que han tenido sus fines y consecuentemente sus atribuciones", dice don Gabino Fraga, y agrega: "Sin que pueda hablarse de una separación tajante entre las distintas etapas del desenvolvimiento del Estado de Derecho, sí se pueden caracterizar tres etapas sucesivas que bien pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Las atribuciones de policía o de coacción que se manifiestan por todas las medidas coactivas que imponen a los particulares el cumplimiento de obligaciones y limitaciones de su acción en tanto que es necesario para la coordinación de actividades privadas y la satisfacción de las exigencias del orden público.

II. Las atribuciones de fomento que han sido definidas como constituyendo "aquella actividad administrativa que se dirige a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público protegiendo o promoviendo, sin emplear la coacción, las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente las satisfacen.

III. Las atribuciones de servicio público y de seguridad social por virtud de la cual el Estado satisface necesidades generales por medio de prestaciones de carácter económico, cultural y asistencial" (1).

Ahora bien, para que el Estado pueda cumplir con sus atribuciones — a partir de este momento con referencia al Estado mexicano— necesita de recursos pecuniarios indispensables para ello, los cuales los puede obtener por dos medios diferentes: por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilateral, en ejercicio de su poder público, obligatorio para los particulares.

"En el acto de colaboración voluntaria — dice el mismo autor— el particular, por medio de un contrato, proporciona al Estado los recursos que éste necesita. Pero además de que el contrato impone al Estado obligaciones a favor del particular, de pagarle intereses, de reembolsarle el empréstito, etc., obligaciones que suponen otras fuentes de ingresos con qué atenderlas, el Estado no puede estar atenido a la voluntad de los particulares para

obtener los medios necesarios a su subsistencia, encontrándose por tanto obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se realiza mediante un acto unilateral que impone al particular una prestación pecuniaria. En otros términos, el impuesto constituye la forma normal de que el Estado dispone para proveerse de los fondos que necesita. El empréstito constituye la forma excepcional" (2).

Es claro, pues, que el Estado puede imponer a los particulares la obligación de contribuir a sufragar los gastos públicos, pero... ¿de dónde deriva su competencia para hacerlo? Esta y otras cuestiones se examinarán en el punto siguiente.

2. La organización del Estado mexicano.- La división de su potestad tributaria.- Como se sabe, nuestro país está organizado bajo la forma de una República representativa, democrática y federal. Así lo establece el artículo 40 de nuestra ley fundamental, que textualmente dice:

"Art. 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

De las características de la forma de organización jurídico-política que establece nuestra Constitución nos interesa destacar para efectos de nuestro estudio. La forma de gobierno federal, o sea, un gobierno doble, dualidad que implica la distribución de las atribuciones del poder público, respecto de lo cual don Felipe Tena Ramírez ha dicho.

"Característica es esta de suma importancia en nuestro régimen, pues por ella tienen jurisdicción distinta y casi siempre excluyente los órganos centrales por una parte y los Estados-miembros por la otra. La distribución de facultades entre los dos órdenes (llamado el uno "federal" por antonomasia y el otro "regional" o local), es en sí misma de trascendencia para la vida del país, pues esa distribución debe resolver el problema de la conveniencia de que cada una de las facultades ingrese a una u otra de las jurisdicciones". (3).

De lo anterior se desprende, entre otras cosas, que en nuestro país son dos las instituciones fundamentales a través de las cuales el Estado mexicano procura alcanzar sus fines: la federación y los Estados-miembros (4), y también que esas dos entidades jurídico-políticas cuentan con potestad tributaria, esto es, con facultades para decretar contribuciones —que es, como ya hemos anotado, su principal fuente de ingresos— habida cuenta de que ambas tienen atribuciones que cumplir.

Tal potestad tributaria se admite y reconoce por todos los autores, pero mientras que el poder de la Federación para decretar impuestos no suscita ninguna duda, se titubea, en cambio, para considerar a la autonomía tributaria de los Estados-miembros como uno de los signos específicos de nuestro régimen federal.

Es por ello, quizá, que algunos eminentes juristas han dedicado sus esfuerzos a demostrar tal cosa. Uno de ellos es don F. Jorge Gaxiola, quien categóricamente afirma que la autonomía hacendaria de los Estados "debe conceptuarse como integrante del signo específico del Estado federal", fundamentando su opinión, en primer lugar, en las siguientes consideraciones de orden político:

"Un gobierno sin erario — dice — será un simulacro de poder y si hay algo averiguado en la Ciencia Política es que la fuerza reside en quien decreta los impuestos y atribuye sus productos. Sin recursos, los gobiernos locales no podrían desempeñar sus funciones políticas y administrativas y sin independencia hacendaria la autonomía constitucional sería un mito. Resulta axiomático afirmar que la facultad de establecer impuestos constituye un elemento vital, esencial, para la existencia de un gobierno. Por consiguiente, el de las entidades administrativas no podría existir si éstas carecieran del derecho para decretar sus propios tributos. A esto equivale la autonomía hacendaria" (5).

Más adelante agrega:

"El reparto de la facultad de establecer impuestos se halla implícita en la constitución y no puede uno solo de los poderes, por medio de un acto legislativo ordinario, privar al otro de su derecho de tributación" (6).

Enseguida comenta que "nuestros precedentes constitucionales permiten concluir que la Federación y las Legislaturas de los Estados gozan de lo que se ha llamado **facultades concurrentes** en materia fiscal" (7), y como prueba de ello cita aquella decisión del Congreso Constituyente de 1857 de desechar el artículo 120 del Proyecto de Constitución que había sido sometido a consideración del mismo (8).

Se está de acuerdo en considerar como don F. Jorge Gaxiola la autonomía tributaria de los Estados como un signo específico de nuestro régimen federal, la cual se encuentra implícita en la autonomía constitucional de los Estados, porque si éstos tienen derecho de autodeterminarse dentro de los límites que les señala la Constitución General de la República, es decir, de organizar sus poderes públicos, también han de contar con el derecho de establecer impuestos para obtener los recursos con que cumplir sus atribuciones.

Con lo anterior, queda precisado el fundamento constitucional que tanto la Federación como los Estados-miembros tienen para decretar contribuciones. A continuación se analizará la obligación Constitucional de los particulares de cubrir las contribuciones:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" (9).

La disposición como se advierte, es de una claridad meridiana que para los efectos del presente trabajo no requiere de mayor comentario, como no sea el de apuntar que con su cita queda cubierto el otro aspecto de la cuestión, o sea, el de la obligación de los particulares de contribuir a sufragar los gastos públicos, tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios.

3. La potestad tributaria de las autoridades federales.

Hasta aquí se ha venido hablando de la potestad tributaria en general, tanto de la Federación como de los Estados-miembros, lo mismo que del deber de los particulares para con una y para con otros — lo mismo que para con los municipios— sin hacer referencia a la distribución de materias que para esos efectos hace nuestra Constitución ya que ello escapa a los límites de

este análisis y no lo requiere su estructura (10), pero sí es indispensable que concretemos los fundamentos constitucionales de las autoridades federales para establecer contribuciones, cosa por demás sencilla, pues para ello basta con citar la fracción VII, del artículo 73, que dice:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto" (11).

De esta disposición, así como de la contenida en el artículo 31 fracción IV, interpretadas ambas en relación con los artículos 14 y 16 de nuestra misma ley suprema, que respectivamente en la parte relativa dice que "nadie puede ser privado de ... sus propiedades, posesiones o derechos,... sino conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho..." y que "nadie puede ser molestado... sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"; se desprende que la única fuente de la obligación tributaria es la ley. Es decir, toda obligación tributaria, para su validez, debe apoyarse en una ley de carácter general, debidamente sancionada, lo que constituye el "principio de legalidad tributaria", expresado en el aforismo "nullum tributum sine lege".

CAPITULO SEGUNDO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS

CAPITULO SEGUNDO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS

1. **Los impuestos.**— Se expusieron brevemente los fundamentos teóricos y las bases constitucionales de los impuestos; de la atribución del Estado para establecerlos, y del deber de los particulares de pagarlos, pero...¿qué son los impuestos?. El Código Fiscal de la Federación de 1982, en vigor desde el 1º de octubre de 1982 — referido al orden federal— en su artículo 2º dice al respecto lo siguiente:

"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo" (12).

De acuerdo con Francisco Lerdo de Tejada se puede decir que la definición legal de impuesto contiene los siguientes elementos:

- "a) Prestaciones en dinero o en especie;
- "b) Fijadas en una ley con carácter general y obligatorio;
- "c) A cargo de personas físicas y morales
- "d) Para cubrir los gastos públicos" (13)

Sin embargo, al citar esta disposición no se hace con el interés de hacer un análisis de la misma, sino el de trazar las líneas generales del trabajo, así como el de separar y reunir los elementos indispensables para la exposición del tema central de este estudio, que en esta ocasión se centra en los incisos b) y c).

De acuerdo con lo revisado, es claro que los impuestos sólo pueden ser establecidos por medio de leyes, de ser de carácter general y obligatorio.

Al establecerse en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que los impuestos son "las contribuciones establecidas en la ley", se reconoce el principio de legalidad tributaria, que como ya se dijo se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra ley suprema, y se mantiene en los artículos 1º y 6º del mismo Código Fiscal de la Federación.

También señala dicha disposición que tales prestaciones son "a cargo de personas físicas y morales". En esta parte no interesa tanto hacer la distinción entre personas jurídicas físicas, de las colectivas, sino más bien el de precisar, como se señaló en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, que las prestaciones estarían a cargo no de cualquier persona, sino únicamente de aquellas cuya situación coincidiera con la que la ley señalara como hecho generador del crédito fiscal. Principio que tam---

bién encontramos en el nuevo Código Fiscal de 1982, el que precisa el hecho de que al fijarse un impuesto no quiere decir que todos estemos obligados a pagarlo, esta obligación la tendrán únicamente aquellos cuya situación coincida con la que la ley de que se trate señale como hecho generador del crédito fiscal. En esto, en rigor, opera el principio de justicia que debe presidir a todos los impuestos.

Abundando al respecto, diremos que Adam Smith, señala lo siguiente:

"Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos" (14).

"Lo fundamental en esa máxima — dice Flores Zavala— es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad" (15).

Con relación al primero de estos dos, o sea, al de generalidad, el mismo autor afirma:

"El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto" (16).

En resumen, únicamente estarán obligadas a pagar el impuesto de que en cada caso se trate, aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señale como generadora del crédito fiscal. Cuando una persona se coloca en una de las hipótesis previstas por una ley fiscal surge entonces a cargo de ella un deber: el deber de pagar la cuota impositiva correspondiente, situación a la que doctrinariamente se le denomina **obligación tributaria**. Por tal motivo, con Margáin Manautou podemos decir que:

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie" (17).

Por tanto, si una persona tiene una obligación tributaria, debe cumplir con ella. Debe hacer el pago correspondiente dentro del plazo con que legalmente cuenta para ello. Si no cumple, se hace acreedor a una sanción, pero... ¿a qué tipo de sanción?

Esto depende, naturalmente, del tipo de incumplimiento y, en su caso, de la conducta del sujeto pasivo. Sin embargo, antes de entrar al terreno del poder sancionador del Estado en materia tributaria es conveniente analizar los elementos de la obligación tributaria, a fin de estar en posición de exponer las ideas sobre el tema medular del presente trabajo.

2. Los elementos de la obligación tributaria.- Se ha demostrado que el Derecho Fiscal y en general el Derecho Público, se sirve de instituciones nacidas dentro del campo del Derecho Privado, proporcionándoles una serie de elementos que les imprime características claramente perceptibles que les definen y diferencian. Por tanto la obligación tributaria, tuvo su origen en el concepto de obligación del Derecho Civil y cuentan ambos con los elementos constitutivos sujetos, objeto y causa (18).

Enseguida se presenta un análisis somero de estos elementos, con referencia a la obligación tributaria.

A) Sujetos.- Como en todo tipo de obligación, en las tributarias hay dos clases de sujetos: activo y pasivo.

a) Sujeto activo.- En la obligación tributaria, sólo el Estado puede tener el carácter de sujeto activo, es decir, de acreedor, por lo que es el único facultado para exigir el cumplimiento de la misma. Por ser una cosa obvia, el Código Fiscal no lo establece de una manera expresa, como no lo hizo el Código anterior, pero, como dice don Manuel Cortina Portilla, en la definición legislativa de impuestos "...queda implícito que se requiere una personalidad de derecho público para que se establezca quién puede ser el sujeto activo de un crédito fiscal" (19).

En nuestro país, tienen el carácter de sujetos activos la Federación, los Estados-miembros y los Municipios, y son acreedores de tal carácter porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos, facultad que no se presenta con la misma amplitud; la Federación y los Estados-miembros, salvo las limitaciones a que hicimos referencia en el capítulo anterior (20), pueden establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir sus presupuestos y, obviamente, recaudarlos; en cambio, los municipios carecen de facultades para decretar impuestos

pues éstas corresponden a los Estados — Legislatura local— y ellos únicamente cuentan con facultades para recaudarlos, según lo dispone la fracción IV del artículo 115 constitucional, que dice lo siguiente:

"II. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras así como las que tengan como base el cambio de valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones..."

Como ya se advirtió, el presente estudio tiene como objeto de análisis a las instituciones de carácter federal, de modo que no se debe perder de vista que el único sujeto activo que en esta ocasión interesa es el primero de los citados, o sea, la Federación.

También es pertinente precisar los conceptos de hacienda pública y fisco. "Por Hacienda Pública debemos entender — dice Flores Zavała— el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo... Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo" (21).

b) Sujeto pasivo.— El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

El primer párrafo del artículo 1º del Código Fiscal vigente, lo define en los siguientes términos:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

De acuerdo con los comentarios que sobre el particular hace Flores Zavala podemos decir que el carácter de sujeto pasivo de una obligación tributaria puede recaer en:

"I. Una persona física",

"II. Una persona moral privada, como por ejemplo, una sociedad mercantil",

"III. Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, como por ejemplo, Petróleos Mexicanos..." (22).

"IV. La Federación, los Estados, los Municipios, pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Público. Esto es, cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a los de los individuos particulares" (23).

El párrafo segundo del artículo 1º del Código Fiscal, establece lo siguiente:

"La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

Con relación a este punto, Flores Zavala comenta: "Las actividades privadas de las entidades públicas son gravadas por las siguientes razones:

"1º. Como procedimiento de contabilidad para conocer la situación financiera exacta de esas empresas.

"2º. Algunas veces como realización efectiva del gravamen para evitar que las empresas del Estado puedan competir con ventaja en caso de ser exceptuadas de impuesto, con las empresas particulares que sí lo pagan. La necesidad de que concurren en el mercado en condiciones de igualdad exige que las empresas de las entidades públicas sean gravadas" (24).

"Excepcionalmente los Estados y Municipios considerados como entidades públicas pueden ser sujetos de impuesto, como sucedía en el caso de contribución federal" (25).

B) Objeto.— El "objeto del impuesto — según Flores Zavala— es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Esta definición coincide, en esencia, con los conceptos de Fleiner y Wagner, que citados por el maestro Flores Zavala dicen: "Fleiner: El objeto del impuesto estriba más bien "en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo" (26).

"Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; así lo define Ehberg. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

"El objeto así considerado — concluye— puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capacitación" (27).

Por su parte, don Emilio Margáin Manautou, de quien se tomó el concepto de obligación tributaria, cuyos elementos se vienen examinando, explica el objeto de la misma en los términos siguientes:

"Ya hemos visto que obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue, ¿pero cómo surge la obligación a cargo del sujeto pasivo?"

"Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, o sea, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, etc.

"La Ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, es decir, al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc. está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario" (28).

Con la cita de las opiniones anteriores, estimamos, queda claramente explicado lo que es el objeto de la obligación tributaria, por lo que pasaremos al examen del siguiente de los elementos de la misma: la causa.

C) Causa.— Si en el Derecho Civil se ha debatido el considerar a la causa como un elemento de la obligación civil, nada raro resulta que ese debate se presente también en el Derecho Fiscal, puesto que la obligación tributaria tiene su origen en la civil.

Ciertamente, la obligación tributaria tiene una causa que justifica el cobro al que están sometidos los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes. ¿Cuál es esa causa? o, mejor ¿qué debe entenderse por causa de la obligación tributaria?

En Italia —dice Mario Pugliese— el concepto de "causa" de la obligación tributaria se ha elaborado originalmente por Griziotti, quien afirma que el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas o sea, de manera más amplia, en las ventajas directas o indirectas que tiene el contribuyente por pertenecer a la colectividad, a través de los servicios públicos, o por los beneficios intangibles que recibe de la vida social. Según los resultados de más recientes estudios de la escuela de Griziotti —sigue diciendo— este concepto debería ser más específico, en el sentido de que, en tanto que la causa general del impuesto se encuentra en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias reside en la capacidad contributiva del sujeto pasivo" (29).

Se han hecho muchas críticas contra la introducción del concepto de causa en el derecho tributario y particularmente se ha dicho que con este concepto se intro--

duciría en el campo del derecho tributario un principio contractual que no le concierne, un género de **do ut des** rechazado por el sistema jurídico constitucional italiano. Se dijo también que este concepto vendría a ser en la práctica irrelevante e ineficaz, pues el ciudadano debe ejecutar todas las obligaciones tributarias impuestas por la ley, sin tener el derecho de investigar si tienen o no causa válida, por ser la ley la causa única y suficiente de estas obligaciones.

Pero tales críticas — dice Pugliese — son superficiales y se fundan en un mal entendimiento. Evidentemente el concepto de causa no puede, sino dentro de límites restringidos, trasladarse a la legislación positiva. Nadie podría justificar que por la ausencia de causa del impuesto se autorice a un contribuyente o a un juez para que dejen de cumplir o de aplicar una norma tributaria legislativamente promulgada, o para subordinar su observancia a consideraciones de cualquier naturaleza no previstas en la ley. La fuente de la obligación tributaria es siempre la ley positiva, y sobre este punto no puede haber duda alguna" (30).

Pero no es esta la función de la causa en el derecho tributario, afirma Pugliese, y agrega: "Desde un punto de vista general se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar los tributos".

En este sentido — dice más adelante— el concepto de causa tiene una verdadera función de **principio general de derecho tributario**, y resulta al mismo tiempo ser relevante y eficaz en el terreno práctico, no tanto porque pueda contraponerse o sea superior a la ley positiva, sino porque proporciona un criterio rector fundamental a quienes sean responsables de la aplicación, o tengan a su cargo la interpretación de las leyes tributarias.

Desde un punto de vista más particular — sigue diciendo— el concepto de causa no es sino la relación, entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la **ratio legis**, que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida", y concluye más adelante con la siguiente afirmación: "La elaboración doctrinal de la causa de la obligación tributaria tiene, en consecuencia, un verdadero valor y sentido jurídico tanto desde el punto de vista teórico, como desde el práctico-técnico, de manera que se justifica incluirla entre los elementos constitutivos de la obligación misma, entendiéndola siempre no como un elemento específico de causalidad en un sentido científico —relación de causa y efecto— ni como principio conmutativo en una relación sinalagmática, sino como un concepto general ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación". (31).

Con relación a esta cuestión Flores Zavala ha dicho: "Nosotros creemos que es muy peligroso llevar el debatido problema de la causa, del Derecho Privado al Derecho Tributario... El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación, pero ¿por qué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna, lo que, como hemos visto, constituye para ello un sacrificio?... En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad del dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero... En conclusión, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto" (32).

Se considera correcta la opinión de Flores Zavala, por tanto se puede afirmar que la causa de la obligación tributaria es la ley.

Por lo que se refiere a la tesis de Pugliese, también se considera correcta, pero referida únicamente, como dice en una parte de su obra citada, a "establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar tributos" (33).

3. Nacimiento de la obligación tributaria.- De acuerdo con lo anotado, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, el crédito fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que concretizan la situación abstracta prevista por la ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º establece al respecto lo siguiente:

"Art. 6º. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad..."

Como advierte Margáin Manautou, "el momento de la causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o se fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o consumen las mercancías gravadas, en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados en los impuestos aduaneros — importación y exportación— los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen" (34).

Los créditos fiscales, una vez generados, deben enterarse, naturalmente, dentro del plazo que la ley tributaria correspondiente establezca, el cual se fija no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener el fisco del propio causante.

CAPITULO TERCERO

LAS SANCIONES EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

CAPITULO TERCERO

LAS SANCIONES EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. **Las sanciones de la legislación fiscal.**- Las leyes fiscales como cualesquiera otras, establecen sanciones (35) para el caso de que no se cumpla con los deberes que ellas imponen, pues de no ser así, el cumplimiento de las obligaciones tributarias resultaría potestativo y no imperativo para los particulares. Por tanto, cuando se transgrede una ley, se comete un acto ilícito, que en la especie, por razón de la materia, se denomina ilícito tributario, y cuando tal cosa ocurre el responsable se hace acreedor a una pena, pero ...¿a qué tipo de pena? Esto depende, naturalmente, de la adecuación de la conducta del sujeto pasivo a la figura legal con la que el acto de que se trate se sancione. En nuestro Derecho Fiscal son dos las figuras a través de las cuales se sancionan los ilícitos tributarios: **infracciones y delitos**. Las infracciones, a su vez, se clasifican atendiendo a diferentes criterios (36) y lo mismo ocurre con los delitos, los que, siendo varios, significan, cada uno de ellos, la tipificación como tal de diferentes conductas.

2. El ilícito tributario como infracción y como delito.

El ilícito tributario, como decíamos, es tipificado ya como infracción, ya como delito. "Generalmente se consideran a las infracciones como el género -dice Luis Humberto Delgado- y se les define como: **toda acción y omisión que importa violación al mandato tributario**". Dentro de este género se integran a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que nuestra legislación denomina infracción (37).

Al respecto el Código Fiscal omite definir a las infracciones y a los delitos, figuras que trata en capítulos diferentes. Sin embargo, por aplicación supletoria que autoriza el mismo Código (artículos 1º y 5º), para su precisión nos remitiremos a otros mandamientos legales.

A) Infracción.- Como anota el mismo autor, dentro de la legislación fiscal solo se definía a las infracciones dentro del anterior Código Aduanero, cuyo artículo 553 decía:

"Art. 553.- Infracción es toda violación a un precepto de este Código, consistente en dejar de hacer lo que manda o en hacer lo que prohíbe".

En la Ley Aduanera vigente a partir del 1º de julio de 1982, ya no aparece dicha disposición genérica, sino

que en el artículo 127 se precisan las posibles infracciones. Sin embargo, el primero de los textos nos sirve para efectos de nuestro estudio, para considerar como infracción toda conducta que vaya en contra de lo previsto por la ley.

Cualquier incumplimiento a la ley se puede considerar como infracción a la misma, pero para que sea de carácter penal, se requiere de algo más para considerarla delito. Se trata de una infracción de tal gravedad que el Estado, la castiga legalmente, con la sanción más fuerte que tiene dentro de su orden jurídico.

De lo anterior se desprende que todo delito presupone una infracción grave, pero no toda infracción se puede considerar como delito, pues puede tener una sanción menos fuerte, como lo es la civil, administrativa y, en algunos casos, la laboral. Esta distinción se hace en el Código Fiscal vigente, el cual distingue entre infracciones y delitos, sancionando aquellas con la aplicación de multas, siendo responsables de la comisión de las infracciones previstas en el Código, según se señala en el artículo 71, las personas que realicen los supuestos que en el Capítulo I del Título IV se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas en las disposiciones fiscales.

B). Delito.— Por lo que se refiere a los delitos para su precisión tenemos que remitirnos al Código Penal para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal, el cual, en su artículo 7º dispone:

"Art. 7º. Delito es el acto u omisión que sanciona las leyes penales" (38).

De esta definición se desprende que sólo pueden ser estimadas como delictuosas aquellas conductas activas o pasivas que la legislación así considere.

"De lo anterior podemos deducir — dice Delgadillo Gutiérrez— que serán infracciones las conductas consistentes en hacer o dejar de hacer lo que la ley ordena o prohíbe, según el caso; y delitos serán aquellas conductas que la ley sanciona expresamente como tales. Por Tanto una conducta determinada puede ser, como ilícita, ya infracción o delito, según el caso; y aquellas conductas que sean señaladas como infracciones, pueden ser, al mismo tiempo, establecidas como delitos" (39).

Aunque la definición legal hace depender el reconocimiento de una infracción como delito, el que la ley lo sancione como tal, debemos señalar que estamos de acuerdo con la postura que considera que la punibilidad no es un elemento esencial del delito sino la consecuencia del mismo. Lo que si nos interesa destacar para efectos de nuestro estudio, que dada la gravedad de la

infracción una ley penal la considera como una conducta típica, antijurídica y culpable a la que se sanciona penalmente, y que con ello se distingue de las simples faltas o contravenciones.

3. Sanciones en caso de infracciones.- De acuerdo con nuestra tradición en la legislación fiscal, éstas se fijaban en primer término, por la ley que establece cada impuesto, aplicando en su caso, y supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal, en el que se relacionan correspondiendo a su naturaleza.

En la actualidad, en las leyes de impuestos federales, no se regulan las conductas que pueden constituir actos ilícitos, pues éstas se contemplan en el Código Fiscal de la Federación.

Por tal motivo, la referencia a las infracciones se hará a partir de las disposiciones de dicho Código.

A) Sujetos infractores.- En relación con el sujeto infractor, la violación puede cometerse por los causantes, naturalmente; por fedatarios; por funcionarios o empleados públicos y por terceros.

B) Tipos de infracciones.- Las conductas que tipifican las infracciones se encuentran señaladas en el Código Fiscal de la Federación que en el capítulo I del título IV, comprende específicamente todas las violaciones a las obligaciones fiscales.

De cualquier manera, todas las conductas que constituyen infracciones en materia fiscal, son reguladas de acuerdo con las normas del Código Fiscal de la Federación (40).

C) Autoridades facultadas para imponer las sanciones.- Con relación a este punto, el multicitado ordenamiento, en su artículo 94, dice:

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

Como se ve, la disposición es muy general. No precisa a través de qué órgano administrativo se impondrán las sanciones que procedan por infracciones a las disposiciones fiscales. Sin embargo, pese a lo anterior, es posible precisar tal cosa a través de la cita de otras disposiciones que con esta se relacionan. Se trata del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual da competencia a la Procuraduría Fiscal de esta dependencia **para imponer las sanciones administrativas por violación a las leyes fiscales, con excepción de las aduanales, registro federal de vehículos, etc.**

Sin embargo, no es esta la única excepción: en materia de registro federal de vehículos, la autoridad facultada para imponer las sanciones correspondientes es la Dirección respectiva, según la ley de la materia.

4. Los delitos fiscales.- Antes de hacer referencia a las conductas que nuestra legislación fiscal tipifica como delitos, es interesante destacar, así sea brevemente, los principios que motivaron la actual política del Estado mexicano en esta materia, cuyo punto de partida se sitúa en las conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en esta Capital en el año de 1947, y se materializa con la publicación (41) de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal del 31 de diciembre de ese mismo año.

A) La Tercera Convención Nacional Fiscal.- Convocada por el entonces titular del Ejecutivo Federal, se reunió en esta Capital, en el mes de octubre de 1947, y sus conclusiones impulsaron al gobierno federal a emprender una nueva política en materia fiscal, basada en los principios emanados de dicha convención, entre los que figuraban los siguientes: 1) Una hacienda pública fuerte y organizada no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes; 2) Necesidad de iniciar una política de entendimiento y mutua lealtad; 3) El fisco debe acreditar su buena fe respecto de las declaraciones de los causantes suprimiendo los procedimientos de inspección y calificación como forma de

control de los impuestos; 4) Se deben unificar y simplificar los diferentes impuestos; 5) Que, en principio, los causantes paguen un solo impuesto; 6) Que se estableciera la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

B) La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.— En atención a la última de las recomendaciones citadas, el entonces Presidente de la República, que había sido el principal promotor de la reunión y en la que había participado por medio de sus colaboradores del ramo y que por consiguiente tenía la obligación moral de atender esas recomendaciones, envió poco tiempo después, al Congreso de la Unión, una iniciativa de ley encaminada a alcanzar el último de los fines mencionados: la tipificación del delito de fraude al fisco.

En la exposición de motivos de dicha iniciativa, el titular del Ejecutivo Federal decía, entre otras cosas, lo siguiente:

"Por el digno conducto de ustedes y con fundamento en el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, inicio ante el H. Congreso de la Unión la aprobación, al tenor del anexo proyecto, de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Considero necesaria la aprobación de dicha Ley por los siguientes motivos:

Una de las condiciones para la debida realización de los fines del Estado, es la provisión de los medios económicos necesarios para la satisfacción de sus altas atribuciones. Por ello, la seguridad financiera de la Federación, reclama especial atención y adecuada protección jurídica.

"Es indudable que el allegamiento de los medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución señala a la Federación y su seguridad financiera, se ven seriamente dañados por la elusión que del pago de una parte importante de las contribuciones se viene haciendo.

"El Ejecutivo Federal observa que para impedir esta defraudación en materia impositiva, han sido insuficientes las sanciones de tipo administrativo que hasta el presente se han aplicado y que, por tanto, es urgente establecer sanciones más energicas, como son las de naturaleza penal, para otorgar una plena protección a la seguridad financiera de la Federación.

"Además de las razones hasta aquí expuestas, justifica el establecimiento de penas corporales en relación a la defraudación en materia tributaria federal, la consideración de que la actual política financiera se caracteriza, en esencia, por la buena fe con que el Fisco Federal se conduce ante sus causantes, lo cual autoriza a exigir de éstos correlativa buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

"En lo que se refiere a los impuestos protegidos por la Ley que inicio, se considera que en esencia y sea cual fuere el impuesto defraudado, se causa igual perjuicio al Fisco, existe la misma antisociabilidad de la conduc-

ta y, en consecuencia, la misma necesidad de represión penal. Esta postura, que responde al principio de que en donde existe igual razón debe regir igual norma jurídica, no se desvirtúa por el hecho de que existan determinados impuestos cuya defraudación no amerita que se sancione corporalmente porque los causantes de ellos son muy escasos y se encuentran estrechamente vigilados en sus actividades por diversos órganos de la administración o bien porque el crédito individual nacido de ellos, es generalmente de escasa cuantía y la defraudación que de ellos se haga, de muy reducidas proporciones. Estas circunstancias son inoperantes para restar validez al principio antes referido, porque la misma reprobabilidad existe tratándose de impuestos causados por numerosas personas que por pocos sujetos, o de impuestos que generalmente engendran créditos de gran cuantía o de los que originan obligaciones fiscales de escasa cantidad. Por tanto, estimamos que todos los impuestos deben considerarse como susceptibles de defraudación con consecuencias penales para el defraudador.

"De los diversos ingresos establecidos por la Ley de la materia, la iniciativa de Ley que someto a la ilustrada consideración del H. Congreso de la Unión, se limita a proteger únicamente los impuestos; debe entenderse, por tanto, que se deja al Derecho Penal ordinario la represión de los demás perjuicios patrimoniales que con significación delictiva se causen al Fisco Federal (42).

Cubiertos los trámites legislativos correspondientes, la nueva ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1947; bajo el nombre

de Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, con la cual se tipificó el delito denominado precisamente de "defraudación impositiva en materia federal".

Pocos días después de publicado el nuevo ordenamiento -en enero del año siguiente- don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta comentaron lo siguiente:

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, de 30 de diciembre de 1947, reviste una trascendencia extraordinaria en el orden jurídico-penal, habida cuenta de que viene a erigir en delitos conductas que, conforme al ordenamiento jurídico existente hasta el momento de su promulgación no tenían carácter delictivo; pues si bien todas ellas constituyen infracciones o faltas administrativas conforme a los artículos 228, 229, 230 y 231 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, ya eran valoradas como antijurídicas en el ordenamiento jurídico de México, como no estaban tipificados penalmente no revestían carácter delictivo. Sólo en la legislación anterior — Código Fiscal de la Federación— tenían carácter delictivo las conductas que el artículo 232 describe en sus once fracciones, en las que en puridad se tipifican penalmente y verdaderas falsedades (fracciones VII, VIII, X y XI), falsificaciones de estampillas (fracciones I, II y III) y uso de estampillas falsificadas (fracciones IV, V, VI y IX).

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva viene a modificar todo este sistema en una dirección notoriamente represiva, pues con un lamentable olvido de los más elementales valores políticos, jurídicos, lógicos y humanos, automáticamente tiende sólo a la ciega defensa del fisco" (43).

El artículo 1º de dicha ley, que es el que tipificaba el mencionado delito, decía así:

"Art. 1º.- Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

- I. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;
- II. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;
- III. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;
- IV. Omitir la expedición de documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;
- V. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;
- VI. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad;
- VII. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;
- VIII. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad;

IX. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravables".

Las anteriores son, pues, las conductas incriminadas por la Ley Penal de Defraudación Impositiva. A reserva de comentar estas disposiciones más adelante, veamos las penas que la misma imponía a quienes, con su conducta, se adecuaban a cualquiera de esos tipos. Esto lo disponía el artículo 2º que decía:

"Art. 2º. El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o de lo que intentó defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a cincuenta mil pesos.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión".

Más adelante, en el artículo 4º, la ley decía:

"Art. 4º. Los jueces podrán imponer, además de las sanciones establecidas en el artículo 2º, las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación".

Por si lo dispuesto por los dos artículos anteriores en el punto relativo a sanciones fuera poco, el artículo 5º preceptuaba:

"Art. 5º. Las penas establecidas en esta Ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales".

Finalmente, el artículo 6º estatufa:

"Art. 6º. En los delitos previstos en esta ley no habrá lugar a la reparación del daño; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes".

Por otra parte, la ley establecía lo que la Comisión redactora del anteproyecto llamó "condición de procedibilidad", pues para que el Ministerio Público Federal pudiera ejercitar acción penal en contra de los responsables, era indispensable que las autoridades fiscales le manifestaran que, a su juicio, se había cometido un delito. El artículo 8º que era el que de esto trataba, decía así:

"Art. 8º. Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que, a su juicio, se ha cometido el delito".

Por último, es importante citar la norma contenida en el artículo 9º, que preceptuaba lo siguiente:

"Art. 9º. No se aplicarán las sanciones establecidas en esta ley si, antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar".

C) La reforma al Código Fiscal en 1948.- Aproximadamente un año después de la expedición de la Ley Penal de Defraudación Impositiva fue reformado el Código Fiscal de la Federación de 1938 según decreto de 20 de diciembre de 1948, reforma mediante la cual se reglamentaron en un solo título, compuesto de siete capítulos, los llamados "delitos fiscales" que hasta entonces se encontraban dispersos en diferentes leyes. En la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente se justificaba esta medida en los siguientes términos:

"No se puede ser ajeno a las constantes transformaciones que día a día experimenta la sociedad y las cuales plantean la urgente necesidad de que la normatividad jurídica se vaya acondicionando a ellas, so pena de quedar preterida por anacrónica e inaplicable. Las nuevas formas de relación planteadas por los acelerados cambios que últimamente hemos experimentado, nos han impuesto la obligación de revisar las prevenciones relacionadas con los delitos fiscales, motivando esta revisión la presente iniciativa que hoy someto a vuestra consideración, y la cual se explica y justifica, en términos generales, por la creación de nuevas normas con las que se intentaba una represión más efectiva de los delitos citados y la reunión en un solo título, de las infraccio-

nes delictivas que por su homogeneidad, es impropio que los artículos que aluden a ellas, se encuentren dispersos en diferentes leyes" (44).

Con relación a la defraudación fiscal, delito que en esta ocasión nos interesa estudiar, la exposición de motivos decía lo que sigue:

"El Capítulo Quinto del proyecto de ley, principia con la definición genérica del delito de defraudación. Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo preceptuado por la doctrina que aconseja que en tanto que es imposible señalar casuísticamente los numerosos hechos que conculcan el bien que jurídicamente se intenta tutelar, debe estatuirse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte, la experiencia corroboró las doctrinas y demostró que la ausencia de una definición genérica tal como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión, sancionar penalmente actos que por su idiosincrasia de auténticos fraudes al Fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no engastar estos hechos con perfección, tal como lo solicita en el artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por una ley" (45).

De acuerdo con lo anterior, la iniciativa proponía como texto del artículo correspondiente el que enseguida se transcribe, mismo que fue aprobado:

"Art. 270. Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos".

Además de esta definición de defraudación genérica, el legislador colocó a su lado casos de defraudación específica, ..."verdaderas actividades mediante las cuales se lesionan los intereses del Fisco y que no se quiere queden impunes so pretexto de que en algún caso concreto no concurran los elementos del fraude. El legislador prefirió ser redundante a omiso y en las defraudaciones específicas contempló las formas mediante las cuales con más frecuencia se burla al Fisco, sin que sea menester en cada una de ellas acreditar los elementos de la defraudación genérica, sino únicamente los de la definición. Se enrola en esta forma el artículo que analizamos en la corriente del Código de 1931 en el que, según sus exégetas, se preven fraudes autónomos que no necesitan para su existencia referencia a los elementos de un género" (46).

El artículo 271, que era el que describía los diferentes casos de fraudes específicos, decía lo siguiente:

"Art. 271. La pena que corresponde al delito de defraudación definido en el artículo anterior, se impondrá también:

- I. Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de impuestos;
- II. Al que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;
- III. Al que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;
- IV. Al que omita la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto;
- V. Al que oculte bienes o consigne un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;
- VI. Al que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable, o los proporcione con falsedad;
- VII. Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravados;
- VIII. Al que se niegue a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad;
- IX. Al causante que para una misma contabilidad lleve con distintos asientos dos o más juegos de libros autorizados o no;

X. Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tengan que llevarlo;

XI. Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales; y

XII. Al causante que sustituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización".

Por lo que se refiere a la penalidad, la reforma estableció, en materia de privación de libertad, exactamente las mismas que se habían fijado en la Ley Penal de Defraudación Impositiva. Es decir, reproducía textualmente el artículo 2º de aquella, cosa que hacía en el artículo 272, pero no hizo lo mismo con los artículos 4º, 5º y 6º, ni se incluyeron sus equivalentes.

En cambio, conservó el principio de la "condición de procedibilidad" consagrado por el artículo 8º de dicha ley, "que en rigor, era un obstáculo procesal". El artículo 274, que era el equivalente, decía:

"Art. 272. Para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio".

También se recogió en las reformas la norma que se había establecido en el artículo 9º de la ley, en el sentido de que no se aplicarían las sanciones fijadas por la misma si se pagaban los impuestos que se habían intentado defraudar, antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de los hechos constitutivos de la defraudación impositiva, sólo que con una modificación importante: en el texto reformado la oportunidad para pagar y de esa manera evitar ser procesado era, no el momento en que la Secretaría de Hacienda tuviera conocimiento de los hechos, sino hasta antes de que ésta formulara su declaratoria de perjuicio. Es decir, prácticamente después de integrada la averiguación administrativa correspondiente. El artículo 275, que era el que a esto se refería decía:

"Art. 275. No se aplicarán las sanciones establecidas en este Capítulo, si antes de que se haga la declaratoria a que se refiere el artículo anterior se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar".

En cambio, bajo el ordenamiento anterior, para que operara esta excusa absolutoria, era preciso que el defraudador pagara antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de los hechos constitutivos de la defraudación, lo que significaba, interpretando a contrario sensu dicha disposición -artículo 9º- que la excusa no operaba después de ese momento, esto es, de que

las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de los hechos, casos en los que, desde luego, el causante pagaba los impuestos omitidos y no se libraba del proceso correspondiente. Al menos, teóricamente, esa es la conclusión a la que se llega después del examen anterior.

El texto reformado era, pues, más benigno que el anterior.

Finalmente, a reserva de comentarse con posterioridad, se citan los artículos 2º y 4º transitorios de estas reformas:

"Art. 2º Se otorgan las disposiciones penales y administrativas comprendidas en las diversas leyes fiscales en cuanto se opongán a las presentes reformas.

"Art. 4º Los delitos fiscales previstos en leyes especiales, no comprendidas en estas modificaciones, seguirán teniendo vigencia".

D) Las reformas al Código Fiscal de 1966.— El Código Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1966, los delitos fiscales son tratados prácticamente en los mismos términos en que eran regulados por el Código anterior.

Por lo que hace al delito de Defraudación Fiscal, el artículo 71 reproduce el artículo 270, adicionando a la palabra "defraudación" el calificativo "fiscal", para que se circunscriba su alcance al engaño o aprovechamiento de error en perjuicio del fisco (47).

El artículo 72 es correlativo del artículo 271, "con algunos cambios de redacción y de ubicación de las diez fracciones en que se divide el precepto, en vez de las doce que contenía y prevé además una nueva situación en la fracción III, consistente en la falsedad de los datos que determinan la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen, la que siempre trae como consecuencia la evasión total o parcial en el pago de impuestos, como ocurre en la defraudación fiscal (48).

Pese a las aclaraciones anteriores y por la novedad que presentó el artículo 72, transcribiremos tanto esta disposición como la que le antecede, para apreciar la modificación:

"Art. 71. Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".

"Art. 72. La pena que corresponda al delito de defraudación se impondrá también a quien:

I. Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo.

II. Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado o consigne en los que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas";

III. Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause";

IV. Oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas;

V. No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas;

VI. Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar;

VII. No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado;

VIII. Para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados;

IX. Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales:

X. Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o cambiar las páginas foliadas;

XI. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;

XII. Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado".

Por lo que se refiere a la penalidad para este delito, el Código anterior establecía en el artículo 73, lo siguiente:

"Art. 73. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de ----- \$250,000.00 (doscientos cincuenta mil pesos); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido".

Por otra parte, el Código de 1967 establecía la querrela como un requisito de procedibilidad para la persecución del delito de defraudación fiscal.

Los ordenamientos que le precedieron, sólo consagraron un obstáculo procesal, lo que, desde otro punto de vista, significaba también que el delito era perseguible de oficio.

El artículo 43, que es el que lo consagraba, decía:

"Art. 43.- Para proceder penalmente por los delitos previstos en este capítulo será necesario:

I. Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose de los delitos previstos en los artículos 51, 66, 71, 72, 75 y 76 de este código".

Más adelante se verá con mayor amplitud lo que significa el que este delito sea perseguible por querrela.

Continuando con el estudio del Código de 1967, citemos ahora el artículo 44, que dice así:

"Art. 44. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

"Para que proceda la condena condicional cuando se incurra en delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal Federal será preciso acreditar que el interés fiscal esté satisfecho o garantizado".

Finalmente, para concluir este punto diremos que el artículo 2º transitorio estableció:

"Art. 2º. A partir de la fecha indicada en el artículo anterior — 1º de abril de 1967— se derogan:

1. El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas".

A las reformas de diciembre de 1966, le continuaron una serie de adecuaciones en 1980, manteniendo en lo fundamental la tipificación del delito, pena y procedimiento. Dentro de las reformas introducidas cabría destacar la incorporación de la fracción XII al artículo 72 para sancionar la distracción del bien depositado por las autoridades fiscales. Si bien esta conducta ya había sido contemplada con anterioridad, lo novedoso fue que se precisara en el capítulo de delitos. Por otra parte, se adicionó el delito de encubrimiento dentro del catálogo de las conductas perseguibles por querrela.

E) El problema de derogación de la Ley de Defraudación Fiscal.- Al reformarse en 1948 el Código Fiscal de la Federación de 1938, para reglamentar en un solo título los llamados delitos fiscales que se encontraban dispersos en diferentes leyes, el artículo 2º transitorio estableció que quedaban derogadas "las disposiciones penales y administrativas comprendidas en las diversas leyes fiscales en cuanto se opongan a las presentes reformas", lo que significaba, a contrario sensu, que conservaban su vigencia todas "las disposiciones penales y administrativas comprendidas en las diversas leyes fiscales" en cuanto no se opusieran a dichas reformas. Por tanto una de las leyes derogadas era precisamente, la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Una de las disposiciones de dicha ley que no fue incorporada al Código que no se oponía a las mencionadas reformas, fue el artículo 4º, por lo que de acuerdo con el criterio sustentado por el legislador en el citado artículo transitorio, dicha disposición conservaba su plena validez. El mencionado artículo estatufa lo siguiente:

"Art. 4º. Los jueces podrán imponer, además de las sanciones establecidas en el artículo 2º, las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación".

La conclusión sobre la validez de la disposición anterior, inobjetable mientras estuvo en vigor el Código de 1938, se llegó a cuestionar bajo el Código de 1966 que señalaba en su artículo segundo lo siguiente:

"Art. 2º. A partir de la fecha indicada en el artículo anterior — 1º de abril de 1967— se derogan:

I. El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1939, sus adiciones y reformas".

Al derogar el Código anterior con sus "adiciones y reformas", — la adición es una de las maneras de reformar una disposición— se derogaron también, sus preceptos transitorios, sin que en el Código de 1967 existiera alguna disposición equivalente que se refiera a las leyes que había derogado el anterior. Esto es, a los que en parte continuaban vigentes, como era el caso de la Ley Penal de Defraudación Impositiva o, en su artículo 4º sobre el que es válido preguntar ¿se encuentra vigente? El Código de 1967, como se decía, en ninguna de sus disposiciones hace referencia al respecto. ¿Cómo interpretar esta situación?

Se considera que, para resolver esta cuestión, se debe atender a lo siguiente: si, por un lado, al expedirse el Código, dicha ley — o disposición de dicha ley— se encontraba vigente y el nuevo ordenamiento no contiene ninguna prevención sobre ella, y por otro lado no hay oposición, se concluye que se encuentra vigente, en tanto que no ha sido derogada ni expresa ni tácitamente, pudiéndose tratar de un caso de derecho vigente no positivo.

F) Los delitos en el Código Fiscal Vigente.- Las reformas publicadas en el Diario Oficial en diciembre de 1981 entradas en vigor el 1º de octubre de 1982, mantiene el delito genérico de defraudación fiscal; reduce el número de delitos específicos y conserva en lo general el resto de las conductas delictivas sin equipararlas a la defraudación impositiva.

En cuanto a las sanciones actualiza los montos que sirven de referencia para su aplicación. Después de tanta controversia concede a la tentativa una pena distinta del delito consumado.

A tres meses de haber entrado en vigor las disposiciones comentadas, el 1º de enero de 1983 se actualizan nuevos conceptos sin alterar sustancialmente delito, pena y procedimiento, sustituye el término tradicional de impuestos por contribución para mayor protección fiscal y especifica el que exista un perjuicio al fisco federal como elemento del delito.

El delito de defraudación fiscal se define en el artículo 108, al señalar que lo comete "quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

El mismo artículo 108 establece la sanción para el delito de defraudación con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de medio millón de pesos, pues cuando excede de dicha cantidad, la pena será de tres a nueve años de prisión. Para el caso de que no se pudiera determinar la cuantía de lo defraudado se aplica la primera de las penas.

La perseguibilidad continúa por querrela, excluyendo la destrucción dolosa o alteración de aparatos de control, sellos, etc. y el robo en recintos fiscales.

Las reformas al Código publicadas el 31 de diciembre de 1985 se incorpora como delito el desocupar el local sin avisar a la autoridad fiscal, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación y se sancionará con prisión de 3 meses a 3 años de prisión.

6. Examen sobre la constitucionalidad de la duplicidad de sanciones en el delito de defraudación fiscal.- La duplicidad de sanciones — penal y administrativa— que la legislación penal fiscal establece para el delito de defraudación fiscal ha sido una cuestión polémica desde que se inauguró esta política del Estado mexicano con la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Desde entonces, quienes han estudiado este delito, y particularmente el aspecto de su penalidad, unos han estimado inconstitucional la duplicidad de sanciones y por tanto la han impugnado, otros han sostenido la constitucionalidad de éstas.

En el Código vigente, es el artículo 94 el que, fundamentalmente, establece la doble penalidad. Dice así:

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

El debate, desde luego, ha girado en torno de la norma contenida en esta disposición, la cual ha sido y es sometida al examen de diferentes disposiciones constitucionales, para ver si ella es violatoria de algún derecho fundamental o garantía individual, como generalmente se dice. Las disposiciones a cuya luz ha sido, es y seguirá siendo examinada dicha norma —mientras no se

reformen unas u otras—son el artículo 23, que consagra el principio jurídico-político que se enuncia con el aforismo **non bis in idem**, el 21, respecto del que se afirma es violado por tal norma, así como el 17, cuyos respectivos textos transcribiremos a continuación, a fin de que las tengamos presentes al momento de manejarlos. Dicen así:

"Art. 17. Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fija la ley; su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales".

"Art. 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagase la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas".

Si el infractor fuese jornalero u obrero, no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día. Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso".

"Art. 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia".

A) La opinión de don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta.— En el mes de enero de 1948, apenas unos días después de publicada la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta publicaron en "El Foro", órgano de la Barra Mexicana-Colegio de Abogados, así como en la revista "Criminalia", órgano de la Academia Mexicana de Ciencias Penales, el estudio crítico sobre la misma al que ya se hizo referencia en donde señala que las reformas de 1948 al Código Fiscal de 1938 contemplan en partes fundamentales de la Ley Penal de Defraudación Impositiva, y como el Código vigente hizo otro tanto respecto del anterior en esta materia la opinión emitida por dichos juristas es aplicable tanto entonces como ahora.

En uno de los pasajes de su estudio, Garrido y Jiménez Huerta dicen:

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva viene a modificar todo este sistema — se refieren a la política criminal en materia fiscal— en una dirección notoriamente represiva

que con lamentable olvido de los más elementales valores políticos, jurídicos, lógicos y humanos, automáticamente tiende sólo a la ciega defensa del fisco. El carácter rudamente punitivo de la ley se pone en relieve si se tiene en cuenta que la totalidad de las conductas que su artículo 1º declara subsumibles en sus nueve fracciones, eran conforme a la legislación existente al tiempo de promulgarse -Código Fiscal de la Federación- constitutivas tan sólo de infracciones administrativas (arts. 205, 206, 228, 229, 230 y 231), y que, el artículo 5º de la novísima ley establece, vulnerando el principio político penal "non bis in idem"; que las penas establecidas en dicha ley para las conductas que describen las nueve fracciones del artículo 1º "se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales". Se establece, pues, en la nueva ley, una duplicidad de sanciones -las penales y las administrativas- que aparte de violar el principio político penal ya citado, es contraria a la técnica jurídica, pues si un acto es delito debe concurrir a su sanción únicamente la pena, y no también la sanción administrativa. Un hecho no puede ser, al mismo tiempo, delito y falta o infracción administrativa" (49).

Más adelante, al comentar el artículo 4º, el cual se estima que aún está vigente, afirman:

"Contrario a las directrices del moderno Derecho Penal y a los acuerdos adoptados por diversos Congresos Penales de Carácter Internacional, es el contenido del artículo 4º de la ley, ya que unas y otros han proscrito la pena de suspensión e inhabilitación de profesión, industria o actividad en la que se ha delinquirido, por considerar que la finalidad de

la sanción es la readaptación del delincuente y que, aquella se traiciona si al culpable se le despoja, una vez que ha salido de la cárcel, del derecho de ejercer la profesión, industria o actividad que era su modo de vida. Estas penas, además, señalan de infamia a las personas sobre quien recae e imposibilita su regeneración o readaptación a la sociedad. Sólo es admisible esta clase de sanciones para los delitos de carácter culposo, pues en ella la impericia es un peligro para la sociedad, una vez que el reo salió de la prisión" (50)

Sobre el artículo 6º comentan:

"Adolece de notorios defectos técnicos el artículo 6º relativo a la reparación del daño. Se establece en dicho artículo que "en los delitos previstos en esta ley, no habrá lugar a reparación del daño; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes". La "ratio legis" de este precepto es, sin duda alguna, no someter los derechos tributarios del Fisco a resultados de un proceso penal, sino que de acuerdo con su facultad económica-coactiva autorizarle para que, desde luego, logre el pago de los impuestos que considere omitidos, mediante el empleo de las facultades disciplinarias que el artículo 5º declara coexistentes con la jurisdicción federal. Pues bien, puede ocurrir frecuentemente que el encausado en un proceso penal sea absuelto por los tribunales por considerársele inocente de la acusación que en su contra presentaron las autoridades fiscales, y que sin embargo, en el procedimien-

to administrativo se le hayan impuesto, por los mismos hechos por los que la justicia federal decreta su absolución, sanciones administrativas. En estos casos que, repetimos, han de darse con extraordinaria frecuencia, se llega a las desorbitadas consecuencias siguientes:

"a) Funcionan simultáneamente, cual si tuvieran el mismo rango, la potestad administrativa y el poder jurisdiccional;

b) Dos funciones diversas de un mismo Estado — la administrativa y la jurisdiccional — dictan simultáneamente sobre un mismo hecho resoluciones absolutamente contradictorias;

c) La autoridad fiscal cobra impuestos y aplica sanciones fundadas en un hecho que juzga antijurídico, pero cuya existencia y naturaleza ilícita o ilícita pende de un fallo de la justicia Penal Federal" (51).

En relación al artículo 8º comentan:

"Deja este artículo en manos de las propias autoridades fiscales el ejercicio privativo de la acción penal, pues estatuye, como requisito de procesabilidad, algo a modo de una especial petición o instancia de la parte ofendida, ya que tal carácter parece tener la declaración de que **"a su juicio se ha cometido el delito"** que compete formular a la Secretaría de Hacienda; hace posible que por las autoridades fiscales se ejerzan amenazas y coacciones sobre los causantes para arrancarles una transacción, y da también margen a que estas mismas autoridades entren en componendas y arreglos sobre hechos delictivos que una vez cometidos afecten al orden jurídico.

Vulnera, además, el artículo 8º el orden jurídico establecido en la Constitución Federal, pues contrariamente a lo dispuesto en su artículo 21 respecto a que "la persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público", despoja al Procurador General de la República de una facultad que por precepto constitucional es de exclusiva incumbencia, y se la otorga al Secretario de Hacienda a quien erige en supremo árbitro de la acción penal. Todo esto es, no solamente violatorio de la arquitectura constitucional, sino también superlativamente peligroso para la tranquilidad social futura, pues un Secretario de Hacienda enconado por pasiones políticas puede triturar a sus enemigos con la facultad que le confiere el artículo 3º de la ley. No entorpecen estas consideraciones, la circunstancia de que en la actualidad se hallen al frente de la Secretaría de Hacienda funcionarios de antecedentes insospechables en cuanto a competencia y honestidad, pues siempre será arbitrario atribuir al jefe de las Finanzas Públicas funciones que constitucionalmente competen al Procurador quien, por la naturaleza especializada de su cargo, hállese en mejor situación para ejercitar las acciones penales que surgen de la comisión de cualquier clase de delitos" (52).

En cuanto a la penalidad propiamente dicha que la ley establecía escribieron

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva establece una penalidad que alcanza en muchos aspectos notorio rigor, máxime si se le compara con el sistema punitivo que impera en las demás leyes vigentes. Es, en primer término enormemente excesivo el máximo de nueve años de prisión que se establece en el artículo 2º para cuando lo defraudado o lo que se in-

tentó defraudar es superior a cincuenta mil; en segundo lugar, es acusadamente arbitraria e injusta la pena de tres a nueve años de prisión que el párrafo segundo de dicho artículo establece para "cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o de lo que se intentó defraudar", máxime si se tiene en cuenta que el artículo 370 del Código Penal sanciona el robo consumado o intentado cuyo valor no es posible determinar, con pena de tres días a dos años de prisión. Resulta, pues, que conforme a la ley que comentamos, en el ordenamiento jurídico de México es castigado el que defrauda al Fisco con una pena cinco veces superior a la que corresponde al ladrón. Y se llega por esta vía a la monstruosa consecuencia de que el ladrón que roba o intenta robar bienes del Fisco, es castigado con una sanción cinco veces más benigna que la que se aplica al contribuyente que, por ejemplo, oculta a las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de sus ventas o ingresos gravados. La ley que examinamos ofende gravemente la augusta majestad del sentido común.

"Se castiga con igual pena, en el mismo artículo — sigue diciendo — el delito consumado que la tentativa, contrariamente a lo que para los delitos más horribles del orden común — parricidio, asesinato, etc. — establece el artículo 63 del Código Penal, en cuyo precepto se castiga siempre la tentativa con pena que no excede de las dos terceras partes de la sanción que debiera imponer si el delito se hubiera consumado. Así, pues, en el ordenamiento jurídico vigente es tratado con mayor rigor quien por ejemplo, intenta ocultar bienes en el inventario de un juicio sucesorio, que quien intenta matar a su propio padre. La ley de Defraudación Impositiva no se atiende a

las disposiciones que para la aplicación de las sanciones establece el Código Penal, sino que por el contrario, las agrava; su draconiano celo incriminatorio hace caso omiso del artículo 6º del Código Penal que dispone que "cuando se comete un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta observando las disposiciones conducentes de este Código" (53).

B) La defensa de la ley hecha por Julio Klein.- El 9 de abril de ese mismo año -1948- a poco más de tres meses de expedida la Ley Penal de Defraudación Impositiva y a dos de que don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta publicaran su estudio crítico sobre la misma, don Julio Klein, uno de los miembros de la comisión que había redactado el proyecto de lo que después sería dicha ley (54), dictó una conferencia en la Academia Mexicana de Jurisprudencia y Legislación, que más que eso fue una defensa del ordenamiento tan acremente criticado por aquellos, así como una auténtica exposición de motivos de la misma.

Al formular su alegato de defensa del artículo 5º de la ley -disposición que ha conservado su vigencia, aunque no textualmente, a través de los diferentes ordenamientos que han regido en esta materia- el cual motivó y ha dado lugar a las más interesantes discusiones que se han entablado en torno a esta cuestión, dijo lo siguiente:

"Este ha sido uno de los preceptos que mayor comentario han merecido. Se dice que es absolutamente indebido que las conductas constitutivas de defraudación impositiva mantengan su carácter de ilícito administrativo y además, en función de la Ley de Defraudación adquieran carácter de ilícito penal. Esta duplicidad de ilícitos se estima incorrecta.

"No es inusitado, sino al contrario frecuente, que el mismo hecho produzca multiplicidad de efectos ante el Derecho; que el mismo hecho tenga sanciones en dos ramas del Derecho. Así por ejemplo, el adulterio cuando es cometido en el domicilio conyugal o con escándalo, constituye el delito de adulterio y tiene la sanción penal fijada por la ley para el delito de adulterio; pero el adulterio, además, en los términos de la legislación civil es causa de divorcio, tiene la sanción civil, que es la disolución del vínculo matrimonial. El robo mismo: contra el ladrón se endereza la acción penal, padece la sanción penal y, además, puede intentarse en su contra la acción reivindicatoria, la acción de enriquecimiento indebido. En una palabra, tales conductas, además de la sanción penal, tienen, señores, la sanción civil.

"Pero lo que a mi entender es definitiva: sin necesidad de tomar partido en la discusión doctrinaria de la esencia de la falta y del delito y de las relaciones entre falta y delito; sin necesidad de tomar postura frente a esta discusión doctrinaria, para concluir que es correcto el principio del artículo 5º de la ley, bástenos considerar que en último examen las sanciones administrativas establecidas en las leyes fiscales no son sino la multa o los recargos, en otros términos, sanciones pecunia-

rias; y es evidente, señores, que en la mayoría de los delitos definidos por el Libro Segundo del Código Penal se disponen complementariamente la sanción corporal, la privación de la libertad y la sanción pecuniaria, la multa, y ante una teoría formal del Derecho Penal no puede tener invalidez el que la norma que erige en delito las conductas constitutivas de defraudación impositiva se limite a establecer la sanción corporal, y respetando la larga y compleja elaboración de las leyes fiscales que establecen las sanciones administrativas, reenvíe a ellos para aplicar la sanción pecuniaria.

"Se dice también que esta doble ilicitud es violatoria del artículo 23 Constitucional, por cuanto este precepto dispone que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

"Al aplicar nuestra ley, no se va a juzgar dos veces por el mismo hecho. Cosa diferente es enjuiciar el mismo hecho desde dos ángulos jurídicos diferentes, para determinar los efectos que habrá de producir ante una y otra ramas de la legislación, así como tampoco es juzgar dos veces por el mismo delito que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a la responsabilidad penal, por el adulterio y que, independientemente de ello, la Tercera Sala produzca su juicio respecto a los efectos civiles, esto es, juzgue con vistas a la sanción de disolución del vínculo matrimonial.

"Considero, pues, que no se trata de juzgar dos veces por el mismo delito. Que se trata simplemente, como hemos visto en relación con mi ejemplo del adulterio, de ejuiciar el mismo hecho desde dos ángulos jurídicos diversos" (55).

Por lo que se refiere al artículo 8º, según el cual para que el Ministerio Público Federal pudiera ejercitar acción penal por los delitos que dicha ley tipificaba era necesario que las autoridades fiscales declararan que a su juicio se había cometido un delito, Julio Klein comentó:

"La idea rectora de esta disposición fue la de establecer una garantía mayor para el causante, en el sentido de darle una previa audiencia administrativa antes de la iniciación del procedimiento penal en sentido estricto, de darle la oportunidad de probar y de alegar ante el órgano del Ejecutivo que por sus atribuciones específicas se encuentra capacitado de mejor manera para estimar la conducta sujeta a juicio. Por ello, se estableció esta condición de procedibilidad consistente en que el Ministerio Público Federal no puede ejercitar acción penal por los delitos de defraudación impositiva sin la previa declaración de las autoridades fiscales de que a su juicio se ha cometido tal delito. Con ello establecimos una condición de procedibilidad que en nada se opone al artículo 21 Constitucional y a la atribución que a este respecto da al Ministerio Público del ejercicio de la acción penal.

"En efecto Florian nos enseña, en su obra "Elementos de Derecho Procesal Penal" que la querrela es una declaración de voluntad de la parte lesionada por el delito que ejercita la acción penal. Si tal declaración falta, la acción no se puede promover. Tal característica no altera en nada las notas fundamentales de la acción penal que sigue siendo siempre pública.

"En cierto modo puede estimarse esta condición de procedibilidad del artículo 8º de la ley, como una querrela que ha sido puesta en manos de la Secretaría de Hacienda.

"Por qué se hizo esto: ¿por qué si todo delito ofende a la sociedad y no en especial a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público? Porque se estimó que estas infracciones lesionan fundamentalmente el patrimonio de la Federación en su aspecto tributario y se consideró que por sus funciones específicas dentro del Poder Ejecutivo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que tiene confiada en forma más directa y más definida, la custodia de los intereses tributarios federales. Por ello, estimándola a los efectos penales como representante de la parte ofendida del Fisco Federal, fue que se estableció la condición de procedibilidad del artículo 8º que, repito, se inspiró en buscar con buena fe, una mayor defensa, una mayor garantía para los causantes a través de darle una previa audiencia administrativa ante órganos técnicos capacitados, previamente a la iniciación del procedimiento penal" (56).

Por lo que se refiere a la penalidad establecida por el artículo 2º de dicha ley y que tanto alarmó a don Luis Garrido y a don Mariano Jiménez Huerta, don Julio Klein expresó:

"Para fijar esta penalidad que se encuentra en proporción al monto de la defraudación no nos pasó desapercibida la censura que la doctrina hace a este tipo de penalidad, fundamentalmente en relación al delito de robo.

Se dice que es indebido sancionar el delito de robo en función de lo robado porque, en los grandes números de esta infracción penal, el ladrón ignora cuál será el monto de lo que va a apoderarse: el carterista no sabe si la cartera se encuentra vacía o llena de billetes de alta denominación; el que se introduce en una casa para apoderarse de un cofre que contiene joyas, generalmente ignora la calidad y el valor de éstas. Por tanto, dice la doctrina, siendo el valor de lo robado un elemento ajeno a la voluntad del agente y contingente, es indebido fijar la pena en función del monto de lo robado.

"Sin embargo -dijo- esta objeción no alcanza a los delitos de defraudación impositiva porque, sin duda, el que realiza esta conducta penal sabrá con una exactitud más o menos aproximada, el monto de aquello que ha defraudado al fisco. Por tanto la penalidad establecida en función del monto de la recaudación, supera la objeción que la doctrina hace en orden a este tipo de penalidad.

"Se dice -agregó- que la pena es excesiva.

"Claro es que se buscó una especial energía en la entidad de la pena, precisamente por los efectos intimidatorios que se perseguían con la ley en examen y por los efectos de ejemplaridad de la sanción. Pero si comparamos esta pena, la máxima, hasta de nueve años, con la que actualmente consigna nuestro Código Penal como máxima para el robo, el fraude y el abuso de confianza, encontramos que su límite superior, el de la defraudación impositiva es sensiblemente menor al límite superior del delito de robo, del fraude, del abuso de confianza en su penalidad máxima; y tales delitos, cometidos generalmente contra

particulares, tienen en la actualidad tan alta penalidad ¿Cómo, señores, no puede ser considerada como legítima una enérgica represión para el que defrauda los sagrados intereses de la Nación?

"El párrafo segundo del artículo 2º establece la pena aplicable para los casos en que no sea dable la determinación de la cuantía de la defraudación.

"Siempre que se establece en una ley la pena en función del monto del daño causado es menester, para impedir que por esa puerta falsa escapen los delincuentes, fijar la sanción correspondiente a los casos en que no es determinable el monto del daño causado. Por ello, se previó el caso y se tomaron el límite mínimo del delito de defraudación (en la entidad de tres meses de prisión) y el máximo del mismo delito (en los nueve años de prisión) con el objeto de confiar, señores Jueces, a su prudente arbitrio de aplicación de la sanción justa en el caso concreto, la aplicación equitativa de la ley en los casos en que no sea dable la determinación de la cuantía de la defraudación" (57).

Se señaló también que la constitucionalidad de dicha ley llegó a cuestionarse -no por Garrido y Jiménez Huerta, por lo menos, en dicho estudio- en función del artículo 17 constitucional, que dispone que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. Con relación a este aspecto Julio Klein expresó en dicha conferencia que el problema había sido estudiado por la comisión redactora en forma previa a la elabora-

ción del anteproyecto, y que al rendir el informe correspondiente al Subsecretario de Hacienda y Crédito Público, que había sido quien se los había encomendado, la comisión manifestó lo siguiente:

A nuestro entender, esa objeción sería absolutamente inconsistente porque el texto constitucional referido contempla las obligaciones económicas contraídas por acto de propia voluntad o nacidos de los preceptos del Derecho Privado, en los cuales los dos sujetos de la relación jurídica se encuentran en un plano de igualdad frente al Estado; pero de ningún modo, ese texto puede referirse también a las relaciones de Derecho Fiscal porque estas son esencialmente diversas a las de naturaleza civil ya que se asignan en un acto de soberanía del Estado y no se forman entre particulares sino, en ejercicio de tal soberanía, entre el Estado y sus súbditos.

"Esta consideración impide que la sanción corporal de la defraudación impositiva pueda reputarse inconstitucional por violación de la garantía referida, porque las obligaciones tributarias no pueden en forma alguna reputarse deudas de carácter puramente civil. Y a mayor abundamiento observamos que de acuerdo con las figuras delictivas del artículo 19, no será la nueva omisión en el pago de los impuestos lo que constituya infracción penal, pues lo que se reprimirá con sanción corporal habrán de ser aquellas conductas que suponen en quien las realiza la dañada intención de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Del mismo modo, el mero incumplimiento de las obligaciones puramente civiles no puede constituir delito; pero esto no impide que si el nacimiento del crédito de naturaleza puramente civil coexiste con una actividad

fraudulenta, ésta excede la noción de deuda puramente civil y entra en el concepto de delito patrimonial, al margen de la garantía del artículo 17 Constitucional" (58).

"En este orden — dice ya Klein— ya nos enseñaba Lozano en su "Tratado de los Derechos del Hombre", que "si la deuda no tiene un carácter puramente civil sino que participa de un carácter criminal la prisión podrá decretarse porque entonces se trata propiamente de un delito y de una responsabilidad criminal" (59).

C) **La opinión de Servando J. Garza.**— En su obra "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", don Servando J. Garza también se ocupa de la cuestión a la que hemos venido haciendo referencia, y lo hace al abordar el estudio de los artículos 21 y 23 constitucionales.

Inicia el estudio de la primera de dichas disposiciones transcribiendo el texto de la misma, tanto el que tiene en la Constitución vigente, como el que tuvo en la Constitución de 1857. Como el actual ya lo transcribimos en la primera parte de este punto, citaremos sólo el de la Carta de '57, respecto del que Servando J. Garza advierte era más riguroso. Dicho precepto decía así:

"La aplicación de las penas propiamente tales es exclusiva de la autoridad judicial.

"La política o administrativa sólo podrá imponer como corrección hasta 500 pesos de multa o hasta un mes de reclusión en los casos y modos que expresamente determine la ley".

Comentando esta disposición, el citado autor apunta: "En todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer "penas". Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas.

"La claridad del artículo constitucional -afirma- destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas.

"El artículo 21 -sigue diciendo- sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas o reglamentos de policía y buen gobierno.

"Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean "reglamentos de policía y buen gobierno".

"El Tribunal Fiscal — agrega— en resoluciones de Pleno, ha reconocido que las normas sancionadoras de nuestra legislación tributaria, son penales y deben interpretarse conforme a los principios de esta rama del Derecho".

"Es que el Derecho Penal positivo — añade—, no se integra por los Códigos Penales exclusivamente. Ello llevaría a determinar la materia por su forma práctica de codificación. Con este criterio, las leyes penales especiales quedarían excluidas.

"Es la naturaleza de la norma — concluye— la que da la impronta de lo penal, especialmente su carácter sancionador y represivo (no reparatorio)..." (60).

Luego, al hacer el estudio de la parte relativa a esta cuestión del artículo 23 constitucional, o sea, aquella que estatuye que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito", palabras que expresan, como ya se ha dicho, el principio "non bis in idem", el citado autor dice:

"Veamos este precepto frente a la ley penal de defraudación impositiva y la ley aduanal, pues la fisonomía de éstos facilita el análisis de aquél.

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva — añade— establece una dualidad de procedimientos en su sistema de aplicación, y recuerda por semejante, el que estatuye la Ley Aduanal en materia de contrabando. En su primer artículo la Ley Penal Fiscal precisa las figuras delictivas; en las siguientes se fijan luego las penas; pero consagra la concurrencia de las sanciones administrativas otorgando competencia exclusiva para ellas a las autoridades fiscales y reservando la aplicación de las penas corporales de esta ley, para los Tribunales de la Federación. La fase oficiosa del procedimiento tributario, en la que, la autoridad fiscal actúa en forma directa, concluye con un acto de naturaleza triple: establece primero el cobro del impuesto omitido con cargo al causante; en segundo lugar, una sanción (multa), que para ejemplificar tomaremos la más usual, la de tres tantos del impuesto omitido; y luego dicta una declaración de que a su juicio ha quedado comprobada la existencia del delito y consigna al Ministerio Público para la incoación del procedimiento ante el tribunal federal para la aplicación de la pena corporal.

"En la ley aduanal ambos procedimientos son simultáneos desde su inicio.

"Nuestro artículo 23 — agrega— ha sido poco explorado. Nos encontramos frente a una bibliografía paupérrima en el ambiente mexicano. Nuestros tratadistas nos expresan simplemente que este acápite del precepto fue creado exclusivamente para suspender o cancelar aquella práctica viciosa de mantener abierto un proceso o repetir una misma acción penal contra un individuo, con la zozobra y molestias consiguientes, como arma de carácter político.

Incluso se hacen disquisiciones sobre el contenido literal del precepto: si "juzgado" quiere decir "sentenciado", etc.

"En las crónicas del Constituyente del '57, de nuestros clásicos Montiel y Duarte y Zarco, tan sólo se expresa que tras un "vivo" y rápido debate "en el que tomaron parte Ignacio Ramírez y otros, se aprobó el artículo 24 en los términos conocidos. El Diario de los Debates del Constituyente de 17 informa que la Comisión fundó su dictamen del proyecto del artículo 23 (que coincide con el 24 de la de '57), en que los procedimientos y prácticas que condena, de hecho ya estaban abolidas en la República, pero que era conveniente conservar la prohibición.

"El dictamen fue aprobado por unanimidad.

"Como se ve — sigue diciendo Garza— nuestros antecedentes legislativos no dan luz sobre el precepto; pero nosotros creemos, en relación con el artículo 23, precisamente en este apartado, que proponiéndoselo el legislador o no, consciente o intuitivamente, tradujo y plasmó en él un principio que atañe a la esencia misma del Derecho, en ausencia del cual el orden lógico deja de ser orden, deja de ser lógico y el Derecho deja de ser Derecho.

"Veamos: el Derecho es un orden normativo que por su propia naturaleza es autárquico, coercitivo o de impositividad inexorable, según la expresión castiza y exacta del maestro Recaséns Siches.

"Precisamente por este carácter coercitivo advertimos que el Derecho contiene por su misma esencia, la sanción para cuando el derecho es violado.

"Cuando una ley se dicta, el legislador ignora quiénes van a cumplirla y quiénes a violarla; pero el Derecho debe prever la posibilidad de su aplicación forzosa y por eso contiene la sanción" (61).

Más adelante, después de hacer algunas consideraciones sobre la "sanción y la acción" y sobre "la sentencia como norma concreta y el principio de unicidad", mismas que le sirven de base para enfocar de nuevo el artículo 23, Servando J. Garza dice:

"Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito", en esta oración encontramos identidad de sujeto pasivo; es verdad que no hallamos al sujeto activo, pero es evidente que no hace falta, porque dada la forma gramatical de la redacción del precepto adecuada a garantía individual en materia penal, el sujeto activo es siempre el órgano del Estado contra el que opera la garantía.

"Si nadie puede ser juzgado dos veces en la dualidad prohibida del juicio se implica en cierto modo, la proscripción de la dualidad de acciones idénticas (non bis in idem).

"En los dos juicios con identidad de delito, hay **eadem res o petitum** (aplicación de la pena) e identidad de causa, **eadem causa petendi** (la coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico), que forman juntos la **eadem questio**, la idéntica controversia en la causa.

"En el artículo 23 se encuentran, pues, todos los elementos del criterio de identificación de las acciones y por ello el precepto opera como excepción de autoridad de cosa juzgada y de litispendencia. que le es preparatoria, en

materia penal, en función de garantía individual y como principio protector de la unicidad de la sentencia.

"Podemos ya asentar, como conclusión, nuestra afirmación original de que el artículo 23 contiene un principio que atañe a la esencia del Derecho, el de la unicidad de la sentencia, en ausencia del cual el Derecho no es Derecho.

"Ahora bien, examinemos ya concretamente la Ley Penal de Defraudación Impositiva frente a nuestro artículo 23 y sigamos como criterio rector de este cotejo el mismo de la identificación de las acciones.

"En la Ley se consagra el principio mismo de la Ley Aduanal, de la dualidad de procedimientos en cuanto se refiere al contrabando; pero en la Ley Aduanal derivan de una misma norma y en esta Ley Penal de Defraudación Fiscal derivan, en cierto modo, de dos normas.

"Conviene advertir que en el procedimiento establecido por la Ley Penal la fase oficiosa del procedimiento tributario se inicia con la investigación que en acción directa del Estado realiza el órgano administrativo y concluye con un acto que, como hemos visto, es de naturaleza triple: primero, el cobro del impuesto omitido; segundo, la imposición de una sanción típicamente represiva (multa como en el ejemplo que hemos expuesto de tres tantos del impuesto omitido); y finalmente la declaración de haberse cometido el delito consignando al Ministerio Público para la incoación del juicio penal.

"Como primer elemento de cotejo veamos si se da la dualidad de los juicios. Por una parte tenemos el procedimiento a seguir por los tribunales federales para aplicar la pena corporal de la ley al causante. Como éste es evidentemente un juicio para los efectos de los artículos 14 y 23 constitucionales, sería ociosa una exposición epíquremática.

"En cuanto a determinar si el procedimiento administrativo es un juicio, surgen importantes problemas. El Derecho Administrativo, influenciado especialmente por las ideas de Vallarta, había establecido un deslinde definitivo e insalvable entre los campos de la función jurisdiccional y el de la función administrativa; pero al mismo tiempo creó el principio de que el superior jerárquico tiene la potestad de revocar el acto del inferior cuando es ilegal. En un impulso hacia la justicia y la legalidad, el Derecho Administrativo ha importado del procedimiento jurisdiccional las formas esenciales del juicio y las ha encuadrado en el proceso tributario. Estas formas esenciales del juicio son una elaboración secular en garantía de que las partes puedan presentar sus defensas adecuadas y sus pruebas pertinentes para colocar al juzgador (superior jerárquico en el Derecho Administrativo), en mejores condiciones de conocimiento sobre el derecho de las partes respecto del acto cuya revocabilidad se cuestiona (sic). De otra manera la situación de conocimiento del superior jerárquico sería idéntica a la del inferior.

"Por estas aspiraciones, al proceso tributario han traído y encuadrado en su fase contenciosa las formas esenciales del juicio; hay notificación oportuna al causante de la providencia que le perjudica, la posibilidad de presentar sus defensas adecuadas, sus pruebas pertinentes,

alegatos y finalmente hay sentencia con fuerza de verdad legal como lo establece el artículo 203 del Código Fiscal.

"Es cierto que en la fase contenciosa el particular es la parte actora, animadora del proceso, a pesar de que en el procedimiento administrativo el órgano del Estado ejercita su acción directa, por lo que teóricamente deberíamos ver siempre el órgano del Estado obrando como actor; pero esta inversión de las posiciones de las partes no afecta la esencia de la relación, pues es tan sólo, como dice Calamandrei, una forma ingeniosa de hacer depender de la conformidad o inconformidad del particular, la apertura de la fase contenciosa.

"En el panorama actual de lo contencioso administrativo, creemos poder afirmar rotundamente, que el procedimiento administrativo es ya un juicio, y existe un derecho procesal administrativo.

"Pero ahora se suscita un problema más importante: En estos dos juicios ¿hay identidad de delito?, ¿los dos juicios son penales? El juicio que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la sanción corporal es evidentemente de naturaleza penal, por la acción que se ejercita, el objeto que persigue y por los caracteres mismos de la norma.

"Pero en el procedimiento administrativo, el acto que se emite por el órgano del Estado al concluir la fase oficiosa del procedimiento, es acto de naturaleza doble y en parte es de carácter penal también. Desde luego, lo que más importa distinguir es esta dualidad de la materia del acto administrativo que por un lado ve a la reparación del derecho violado, o sea, el cobro del impuesto omitido, digamos

la acción del cumplimiento forzoso; pero también se impone una multa que no tiende al cumplimiento de un derecho violado, sino exclusivamente a su sanción, de carácter represiva, típicamente pena, por la calidad o naturaleza de la consecuencia prevista por la ley para el caso de la violación de la norma. No hay entre estos dos contenidos del concepto de sanción ninguna posición intermedia y dentro de su especificidad son irreductibles. Por ello aquí debería agotarse, como de hecho se agota, la capacidad sancionadora del Estado y del Derecho.

"Podemos dejar asentada una conclusión importante, que la acción sancionadora del Estado al imponer una multa en el procedimiento administrativo, es de naturaleza penal.

"Por otra parte, hay identidad de partes en estos dos procedimientos. Evidentemente que sí es en ambos procedimientos el mismo particular al que va dirigido el acto doble de cobro y de multa, y contra él va dirigida también la acción penal ejercitada por el Ministerio Público con la declaración previa de la Secretaría de Hacienda. Hemos dicho ya que no hace falta que en el precepto constitucional se mencione el actor pues en las acciones penales siempre lo es el Estado. Mas aún, como curiosidad jurídica, el Ministerio Público, titular de la acción penal que se desarrolla ante los tribunales federales, tiene su origen en la institución romana imperial del abogado del fisco; pero ello no importa si en un caso aparece como titular de la acción el Ministerio Público, y en el otro un organismo administrativo fiscal y máxime que ambos son órganos del Poder Administrativo.

"Abordemos ahora, el problema final de la identificación del delito en ambos procedimientos. En apariencia, existe una dualidad en materia de delitos. En realidad, en uno y en otro caso, la normativa jurídica que se dice violada es idéntica; en otros términos, es cierto que son dos acciones, la administrativa y la del Ministerio Público, pero en ambas concurre identidad de supuesto jurídico.

"La doctrina de la identificación de las acciones reconoce en todo hecho ilícito penal los siguientes elementos o categorías:

a). Un derecho público sustantivo penal, como derecho público subjetivo que corresponde a la potestad de imperio de castigar, correspondiente al órgano Ministerio Público. (Artículo 21 Constitucional).

b). Un derecho sustantivo civil, subjetivo privado, que corresponde a la víctima o parte civil.

c). Un derecho autónomo de acción penal que corresponde a la parte ofendida.

d). Un derecho autónomo de acción civil y privado que corresponde a la parte ofendida.

e). Una sanción pública penal.

f). Una sanción de derecho civil o de resarcimiento.

No deben confundirse derechos, acciones y sanciones, pero sí advertirse la íntima correlación de su estructura jurídica.

Es verdad que hay una diferencia entre la consecuencia que la ley prevé para su cumplimiento administrativo que es una sanción

pecuniaria y la consecuencia prevista por la norma que se va a aplicar en el procedimiento jurisdiccional típico, cuya sanción es corporal; pero esta diferencia es sólo de cualidad, no de esencia, porque ambas acciones se identifican en que son represivas y en que tienen un idéntico supuesto jurídico en hipótesis. Hay plena identidad del fin perseguido por ambas acciones *eadem res*, o *petitum*: la represión; y hay también identidad de la causa petendi, o sea el título, para emplear la expresión clara de Calamandrei. El título de donde emana la acción represiva, es precisamente el supuesto jurídico, idéntico en ambas normas.

"Concluimos, pues, que en el caso se da la identidad de los delitos, identidad de los juicios e identidad de las partes. Todo este sistema en que la ley penal fiscal consagra una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, contraría notoriamente el artículo 23 constitucional.

Pero a esta exposición podrían hacerse varias objeciones que es importante examinar y tratar de resolver para que en lo posible se alcance la forma de prolepsis.

"Es posible que un mismo hecho pueda constituir violación a varias normas de carácter penal. Aquí se esconden dos problemas que aunque divididos aparentemente por una sutileza, ella importa diferencia radical en las nociones; cuando un individuo manejando un automóvil choca, puede integrar con el mismo hecho, los delitos de lesiones y de daño en propiedad ajena; es decir, hay una dualidad de normas violadas. En este caso, es principio consagrado en el artículo 58 del Código Penal, que se aplicará exclusivamente la pena del delito mayor, el que podría aumentarse hasta en una mitad.

"Más en ese problema no demanda nuestra atención, otro es más importante: cuando un mismo hecho puede ser considerado o contemplado como integrando el supuesto jurídico de dos o más normas penales, normas cuyos supuestos coinciden con el uno y único hecho causante de esta violación, pero que a la contemplación del juzgador puede encuadrar en una o en otra norma o en ambas simultáneamente, es el caso, de aplicar exclusivamente la consecuencia de la norma que la establece en grado mayor. Nuestra doctrina penal recogiendo una tradición universal del más puro y elevado rango, ha establecido este principio en el artículo 59 de nuestro código penal actual: "cuando un delito puede ser considerado bajo dos o más aspectos, y bajo cada uno de ellos merezca una sanción diversa se impondrá la mayor", pues el principio non bis in idem al que nos hemos referido implícitamente en toda esta exposición, sigue operando.

"No es de la técnica creadora del Derecho el establecer una serie de normas para el mismo hecho; y el mismo legislador cuando nos da un código penal, comprendiendo que toda obra humana es imperfecta, ha establecido precisamente el principio corrector de su deficiencia en el artículo 59 del Código Penal vigente para demostrar que no ha querido la multiplicidad de normas aplicables a un mismo hecho, o como dice el Ministro de la Suprema Corte Teófilo Olea y Leyva, la inútil superfetación de normas.

Ejemplificando, si a consecuencia de una lesión un individuo muere, se presenta la posibilidad de contemplar este acto como delito de lesiones y como delito de homicidio; por eso el legislador ha corregido esa deficiencia humana y establecido el principio que en

esencia corresponde tanto a la unicidad de la sentencia como a la unicidad de la norma.

"Dentro de este mismo orden de ideas se advierte una tradición que pretende iniciarse con la Ley Aduanal al regular el contrabando y establecer dos procedimientos derivados de una misma norma; y este sistema lo recoge y amplía nuestra Ley Penal de Defraudación Fiscal, la dualidad de procedimientos frente a una sola norma con un solo supuesto jurídico y con una dualidad de consecuencias, aunque estas consecuencias punitivas las reparte a dos órganos del Estado, de competencia constitucional diversa, creando el problema insoluble de la contradicción de sentencias, por no entender los principios jurídicos expuestos y que fundan la tradición pura y correcta de nuestro Derecho Penal.

Debe cancelarse y lo más cerca de su fuente, para emplear una expresión de Rabasa, este vicio que se inicia de la superfetación de normas y por la dualidad o multiplicidad de procedimientos.

"Planteamos otra objeción posible, que un mismo hecho pueda contemplarse como violando al mismo tiempo el Derecho en dos planos: uno diríamos el del Derecho Civil o el del Derecho Penal, y el otro el del Derecho Administrativo. Por ejemplo, que un mismo hecho ilícito se considere delito y falta al mismo tiempo. Creo que el mismo principio non bis in idem que funda la unicidad del supuesto jurídico de la norma y en la cual se finca nuestra tradición penal, nos conduce a concluir que no debe un mismo hecho ser, al mismo tiempo delito y falta.

¿Que diferencia hay entre delito y falta? De esencia ninguna; tan sólo de grado y de locali-

zación. La falta encuentra su *genus proximus* en el delito; es, al igual que el delito, una contravención a una norma que establece como consecuencia una acción represiva del Estado. Pero hay una diferencia de grado, la falta es un delito de menor cuantía y por eso se localiza, conforme al artículo 21 constitucional en los reglamentos de policía y buen gobierno.

"En el caso, no puede aceptarse, el argumento especioso de considerar la infracción como una falta administrativa que sanciona la autoridad fiscal, precisamente porque estas sanciones fiscales han sido creadas en una norma de carácter substantivo. Nunca una norma fiscal puede ser un reglamento de policía y buen gobierno, único lugar donde podrían localizarse las faltas cuya sanción compete a las autoridades administrativas.

"Tratemos ahora un problema más grave; se puede afirmar, que en esta situación creada por la Ley Penal de Defraudación Impositiva que es la misma de la Ley Aduanal, al establecer la dualidad de procedimientos, no se llega a la contradicción de sentencias porque nunca hay problema en la ejecución. En ello hay algo de razón.

"Por una parte el procedimiento administrativo al concluir la fase oficiosa, se continúa en la contenciosa ante el Tribunal Fiscal; luego en amparo, ante el juez de Distrito y por fin ante la Segunda Sala de la Suprema Corte en la búsqueda de la sentencia ejecutoria que contendrá la verdad legal.

"Por otra parte el procedimiento judicial que se inicia a través de los tribunales federales puede llegar también en juicio de garantías a la Primera Sala de la Suprema Corte; entonces

surge el posible problema de que a ambas Salas se plantee una misma situación de hecho frente a un mismo supuesto jurídico para resolver positiva o negativamente la coincidencia de aquélla con éste.

"La primera Sala puede conceder el amparo porque no está comprobado que se haya realizado, por el quejoso, el hecho del supuesto jurídico; pero la Segunda Sala puede resolver a la inversa, con potestad plena para apreciar pruebas o ciñéndose a la litis, que no está demostrada la inconstitucionalidad de la resolución del Tribunal Fiscal; y negar el amparo, equivale a establecer que el causante o quejoso sí realizó el hecho que la Primera Sala declaró que no había realizado.

"Es cierto que no hay problema de ejecución porque una y otra sentencia de amparo no se van a interferir; pero es evidente que en ambas sentencias hay una contradicción de esencia que repugna al Derecho, porque el mismo planteamiento y con los mismos elementos de conocimiento, se presenta a una y otra Salas de la Corte para realizar la operación lógica del silogismo que constituye la sentencia; y sin embargo, en tanto que una Sala afirma la no coincidencia del hecho del quejoso con el supuesto jurídico, la otra Sala ante ambos (hecho y supuesto), afirma lo contrario; el acto lógico se realiza en forma diversa, estableciéndose una contradicción interna de la médula lógica entre ambas sentencias.

"En un caso concreto puede existir una contradicción de sentencias por no oponerse con oportunidad la excepción rei judicatae, sin que se afecte la esencia misma del Derecho. Pero elevar esta posibilidad de contradicción de sentencias como hacen las leyes que examinamos, a la categoría de principio es romper con las esencias del Derecho.

"Surge ahora el problema final y más importante: ¿es que el legislador, de quien se dice que lo puede todo, no puede, si lo quiere, establecer esta dualidad normativa con identidad de supuesto jurídico y con diversidad cualitativa de la sanción, en la consecuencia? ¿Si el legislador quiere, puede? El problema es más grave pero la conclusión se impone en sentido negativo. El legislador no lo puede todo; no puede violar los principios que atañen a la esencia del Derecho; rompería con nuestro artículo 23 constitucional y por ende con el principio de la unicidad de la sentencia que es el que hace posible la coerción; el Derecho no siendo autárquico, no teniendo la impositividad inexorable, deja de ser Derecho.

Hemos llegado a la consecuencia más importante y final de este capítulo que radica en establecer que nuestra Ley Penal Fiscal no solamente viola el principio contenido en el artículo 23 constitucional y por lo mismo es inválida en este aspecto; sino que el principio contenido en el mismo artículo 23, aun cuando no estuviera contenido en precepto expreso de la constitución, seguiría violando y obligando al legislador, porque atañe a la esencia misma del Derecho en ausencia del cual el Derecho no es Derecho.

El legislador no lo puede todo. No se pueden violar impunemente las leyes naturales. "El parlamento inglés no puede hacer de un hombre una mujer o viceversa". No puede, como afirma Kelsen, cortar la rama del árbol donde está sentado, porque destruiría la esencia misma del Derecho; el orden dejaría de ser orden porque habría dejado de ser lógico; además, dejaría de ser coactivo y en consecuencia dejaría de ser Derecho" (62).

D) **La opinión de Manuel Rivera Silva.** Don Manuel Rivera Silva también se ocupa, desde luego, de esta cuestión, y lo hace al abordar el estudio de la última parte del artículo 239 del Código de 1938, reformado en 1948, cuyos conceptos fueron recogidos textualmente en el artículo 44 del Código anterior y 94 del vigente.

"Artículo 239.- En los delitos fiscales no habrá lugar a la reparación del daño, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes".

Al estudiar esta disposición el citado autor afirma que la misma comprende tres principios:

- 1º En los delitos fiscales no habrá reparación del daño.
- 2º Los impuestos omitidos los harán efectivos las autoridades administrativas; y
- 3º Las autoridades administrativas impondrán y harán efectivas las sanciones administrativas correspondientes (los casos de infracción)" (63).

Luego, al comentar el tercero de estos principios, dice:

"El tercer principio del artículo 239 del Código Fiscal consagra la tesis que anima el derecho

penal fiscal mexicano y la cual sostiene la independencia del aspecto criminal en relación con el aspecto administrativo.

"La tesis anterior se acusa con mayor relevancia en la reforma del artículo 205 del código fiscal, en donde, con insuperable factura, se manifiesta que "en las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo", independizándose así lo administrativo de lo penal. Esta separación se ubica sobre lo que bien podría llamarse *perspectivismo * jurídico* merced al cual un solo acto, sin suma ni alteración de su idiosincracia, puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo). Estos aspectos son plenamente diferentes, y su identificación no puede existir en ninguno de sus perfiles, resultando incontrovertible que la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo.

"La duplicidad de estimaciones -sigue diciendo- no lesiona el principio del artículo 23 constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que consecuentemente con el delito se puede presentar.

"Por último -concluye- debe indicarse que la duplicidad de estimaciones no hiere el principio de cosa juzgada, pues es la irrevocabilidad de la sentencia penal lo único que impide, como señala Florián, son "otros procesos sobre la misma cosa, de donde nace la "exceptio rei iudicata", que constituye un impedimento absoluto contra el ejercicio de la acción penal, pero no contra la estimación fiscal (donde no se ejercita la acción penal), que resuelva sobre una ilicitud administrativa. La sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena y la resolución administrativa que no considera ninguno de estos puntos, puede dictarse sin agravio de la verdad establecida" (64).

E) La opinión de Emilio Margáin Manautou. Este autor, al estudiar la primera parte del artículo 21 constitucional comenta:

"Al referirse al artículo 21 de la Constitución a que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía" (65).

Más adelante, al estudiar la parte relativa al artículo 23 a que se ha venido haciendo referencia, menciona la opinión del Lic. Servando J. Garza en el sentido de que es violatorio de la garantía que consagra dicha disposición el sancionar con pena pecuniaria y con pena privativa de libertad al contribuyente que elude dolosamente el pago de impuestos y agrega: "La autoridad hacendaria sostiene que el problema ha quedado resuelto como lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

"Art. 35. La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se harán sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de los cargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

Con relación a la postura oficial, Margáin Manautou, dice lo siguiente:

"Se considera, al igual que el Lic. Servando J. Garza, que el procedimiento administrativo para la imposición de las penas pecuniarias, es en sí un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá de juzgar la actuación del infractor, hecho lo cual procederá a castigarlo con una pena pecuniaria como lo es la multa. Es más -agrega- el sancionado puede inconformarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación y contra la sentencia de este órgano, acudir al juicio de garantías en donde, previo el procedimiento legal correspondiente, se resolverá sobre la procedencia de la pena pecuniaria impuesta al quejoso.

"Independientemente del procedimiento administrativo y jurisdiccional en donde se juzgó y sentenció al infractor con una pena pecuniaria, éste será llevado a un nuevo procedimiento en donde se le pretenderá juzgar nuevamente, por el mismo acto, pero ahora con pena privativa de libertad, tenemos que concluir que el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 22 (sic) -léase 23- Constitucional" (66).

Más adelante dice que "Jarach, frente a este problema, sostiene que el procedimiento debería ser uno solo y por consiguiente, en un solo juicio resolverse lo relativo a las penas a que se ha hecho acreedor el infractor, pero no seguir dos procedimientos y juicios distintos.

"Sáinz de Bujanda -agrega- "todas las infracciones tributarias son, por tanto, una especie de infracciones penales. Las únicas diferencias de éstas últimas, cuando se contemplan en su sentido específico o restringido de infracciones "comprendidos en el Código Penal" consisten fundamentalmente, en que la aplicación de las sanciones tributarias se llevan a cabo por los órganos de la administración en el ejercicio de funciones jurisdiccionales, en tanto que las infracciones criminales **stricto sensu** se califican y sancionan por los órganos del Poder Judicial" (67).

F) **La opinión de Luis Humberto Delgadillo.-** Ya hemos dicho que en opinión de este autor "una conducta determinada puede ser como ilícita, ya infracción o delito, según el caso; y aquellas conductas que sean señaladas como infracciones -añade- pueden ser, al mismo tiempo, establecidos como delitos" y agrega:

"La situación apuntada presenta en principio un problema, ya que una misma conducta puede ser castigada en el aspecto penal y en el administrativo, lo que puede hacer pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, lo cual es contrario a los principios constitucionales ya que: **"Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene"** (non bis in idem).

"Sin embargo -estima- este presunto problema ha sido resuelto al considerar que la conducta ilegal no se sanciona dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos: la judicial y la administrativa (corporal y económica), que es impuesta por autoridades diferentes.

"Como principio general -anota- en materia penal las sanciones son pecuniarias y corporales; se impone en dinero y privación de la libertad por la misma autoridad. Sin embargo, tratándose de materia fiscal, sólo la autoridad judicial puede ocuparse de la parte de privación de la libertad.

"El artículo 44 de nuestro Código Fiscal señala que: **"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos**

eludidos y las sanciones administrativas correspondientes", principio que sigue también el Código Aduanero en el que se establece que: "Es de la competencia exclusiva de las autoridades del ramo de aduanas, resolver si las mercancías causan impuestos y efectuar su cobro; declarar que se ha cometido una infracción a las leyes de orden fiscal, imponer las multas respectivas y determinar el destino que debe darse a las mercancías, de acuerdo con las disposiciones de este mismo Código".

"Por lo tanto, los jueces y tribunales que conozcan de procesos por infracciones a este Código, respetaran escrupulosamente las declaraciones administrativas respecto de impuestos y multas, considerando que son en sí mismos, independientes de la sentencia que recaiga en el proceso, la cual no podrá ocuparse de ellos para modificarlos o revocarlos".

"Lo anterior -dice Delgadillo- confirma la idea de los dos aspectos respecto del castigo por las conductas ilícitas que los causantes realizan, sólo que se ha llegado a atacar la actividad sancionadora de la administración con base en la disposición constitucional contenida en el artículo 21, que da competencia a la autoridad administrativa solamente para el castigo de los reglamentos gubernativos y de policía: señala que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, de donde se desprende la falta de competencia de la autoridad fiscal para sancionar.

"Sin embargo -dice- debemos considerar que la disposición constitucional está referida al Derecho Penal en sentido restringido, ya que tratándose de Derecho Fiscal la regulación es diferente puesto que la autoridad administrativa, como parte del Ejecutivo Federal, tiene

facultad para realizar los actos necesarios al cumplimiento de disposiciones legales, de acuerdo con el artículo 89, fracción I" (68).

G) Opinión del Autor.— Habiendo planteado la cuestión, con las palabras de quienes primeramente la debatieron, así como con las de quienes con posterioridad la enriquecieron con sus juicios, es fácil advertir que el asunto no es sencillo ni de poca monta. Se trata, de definir si las sanciones en materia de defraudación fiscal encuadran dentro de los preceptos constitucionales.

El anterior planteamiento implica claramente nuestra consideración de que la duplicidad de sanciones que para una misma conducta establece la legislación vigente es francamente violatoria del principio non bis in idem consagrado por el artículo 23 constitucional. Me adhiero, pues, sin reservas, a quienes la han impugnado y a sus argumentos, particularmente a los de Servando J. Garza, que son de una solidez que hasta hoy no han sido destruidos, porque decir, como lo hace Luis Humberto Delgadillo siguiendo la tesis del perspectivismo manejada por Rivera Silva, que la sanción presenta dos aspectos: el judicial y el administrativo, es no entrar al fondo del problema e ignorar los argumentos de aquel autor. Tampoco es entrar al fondo del problema el decir que el artículo 21 constitucional está referido al Derecho Penal en sentido restringido y que para el

Derecho Fiscal la regulación es diferente, con el agravante de que se hace una distinción donde el constituyente no lo hizo.

Por otra parte, llenar la laguna jurídica que en opinión de Margáin Manatou existe en el 21 constitucional, a fin de facultar a las autoridades administrativas para sancionar la violación de leyes u ordenamientos de carácter tributario, sería, constitucionalizar la aplicación de la sanción correspondiente, pero subsistiría el problema de la duplicidad de sanciones, a menos de que también se reformara el artículo 23 a efecto de crear una excepción en esta materia al principio non bis in idem, pero ello sería tanto como nulificar dicho principio, habida cuenta de que en ninguna otra rama del Derecho se presenta con tal gravedad el problema de la duplicidad de procedimientos para sancionar una misma conducta como en el Fiscal. La situación anterior conduce a rechazar tal posibilidad y, al mismo tiempo, a buscar una solución a este problema sin necesidad de una reforma constitucional, ni de torturar los textos vigentes, para lo cual la salida que se vislumbra es una reforma a la ley secundaria, esto es, al Código Fiscal, consistente ésta en que se elimine el procedimiento administrativo y se castigue dicha conducta únicamente por la vía judicial, facultando a las autoridades correspondientes para que además de la pena privativa de libertad que corresponda puedan imponer al responsable

otra de naturaleza administrativa a título de resarcimiento del daño causado al fisco, sanción que podría asumir los caracteres de multas y recargos, todo esto, desde luego, además de pagar el importe del impuesto o de los impuestos omitidos.

Con la finalidad de delimitar las facultades administrativas de las jurisdiccionales y con el propósito de conservar una política estricta y no tan dispuesta a la voluntad de funcionarios públicos; con ingredientes coercitivos y menos represivos, pudiera establecerse la pena alternativa y fijar que la persecución del delito proceda de oficio.

De esta manera, no se violarían ni el artículo 23 constitucional, que consagra el principio non bis in idem, ni el artículo 21 en tanto que dicha conducta se sancionaría únicamente por la vía judicial, por lo que la persecución y sanción del delito, quedaría en manos del Ministerio Público y de las autoridades judiciales respectivamente, conservando las autoridades administrativas la facultad para sancionar infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía. Las inconformidades por resoluciones definitivas dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procederían a través del juicio de amparo.

Por lo que hace a la constitucionalidad de este nuevo tratamiento del delito de defraudación fiscal a la luz del artículo 17 de nuestra misma ley suprema, ésta no

sería dudosa, pues los créditos fiscales son de naturaleza pública y su interés requiere de una adecuada y estricta protección jurídica.

H) La penalidad del delito consumado y la tentativa.-

Otro aspecto que en materia de defraudación fiscal ha sido muy debatido es el relativo a la penalidad establecida para el delito consumado y para la tentativa de ejecución del mismo, que en la actualidad lo establece el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, que dice así:

"Art. 98 La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción de resultados se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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

Con este nuevo artículo se cambió radicalmente la tradición fiscal que existía en esta materia y que incluso se contenía en el Código Fiscal anterior, el cual en el artículo 73 establecía la misma sanción para la defraudación consumada o para la simple tentativa.

El antecedente de dicha disposición lo encontramos en el artículo 272 del Código de 1938, mismo que repitió el artículo 2º de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, que decía:

"Art. 2º El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos años a nueve años, si aquél es superior a cincuenta mil pesos.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar la pena será de tres meses a nueve años de prisión".

Como se aprecia, los códigos anteriores y la Ley Penal de Defraudación Impositiva, sancionaban con el mismo rigor el delito consumado y a la tentativa, pese a la evidente diferencia que existe en los resultados de la conducta entre uno y otro.

Don Luis Garrido y don Mariano Jiménez Huerta, al examinar aquellas disposiciones, comentaron lo siguiente:

"Se castiga con igual pena, en el mismo artículo, el delito consumado que la tentativa, contrariamente a lo que para los delitos más horrendos del orden común -parricidio, asesinato, etc.- establece el artículo 63 del Código Penal, en cuyo precepto se castiga siempre la tentativa con pena que no excede de las dos

terceras partes de la sanción que debiera imponerse si el delito se hubiera consumado. Así, pues, en el ordenamiento jurídico vigente es tratado con mayor rigor quien por ejemplo, intenta ocultar bienes en el inventario de un juicio sucesorio, que quien intenta matar a su propio padre. La Ley de Defraudación Impositiva no se atiene a las disposiciones que para la aplicación de las sanciones establece el Código Penal, sino que por el contrario, las agrava; su draconiano celo incriminatorio hace caso omiso del artículo 6º del Código Penal que dispone que "cuando se comete un delito no previsto en este código, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta observando las disposiciones conducentes de este código" (69).

Julio Klein, uno de los miembros de la comisión redactora del proyecto de lo que después se convirtió en dicha ley, como ya hemos dicho, al asumir la defensa de la misma en la conferencia por él dictada a la que también se hizo referencia, dijo, con relación a esta cuestión, lo siguiente:

"Estos dos artículos -el 2º y 3º- que establecen la penalidad de la defraudación impositiva en materia federal en función de la cuantía del daño, hablan de que se tendrá en cuenta lo que se defraudó o lo que se intentó defraudar. Esto ha dado origen a que se diga que se equiparan (en) el texto de la ley la tentativa con el delito acabado para imponerles a ambos la misma pena. No, la Ley no sustenta esa tesis. Si examinamos con detenimiento las diferentes figuras de la defraudación impositiva tipificadas en el artículo 1º de la Ley, encontramos que en su mayor parte no implica un daño patrimonial por sí mismas,

del mismo modo que respecto la falsedad la teoría penal no dice que es siempre el acto preparatorio para una defraudación posterior y, a pesar de ello, el delito autónomo y se sanciona independientemente de que llegue o no a causar el daño patrimonial que se proponía el autor. Así, por ejemplo, el que falsifica moneda lo hace con el objeto de lograr la defraudación consistente en obtener cosas o dinero a cambio de la moneda falsa; el delito de falsificación de moneda se sanciona independientemente de que se consume o no la defraudación que se propuso cometer el falsificador.

"Se ve, pues, -agregó- que no corresponde al pensamiento de la Ley la idea que se ha pretendido atribuirle de que se equipara al delito inacabado con el delito consumado o perfecto para imponerles a ambos igual penalidad. Se ve, pues, que la ley ha aislado una serie de conductas que no tienen más significación posible que la de tender a una defraudación, para considerarlas bajo la designación genérica de defraudación impositiva, independientemente de que con ellas, al igual que la falsificación de moneda, por ejemplo, se sanciona sin importar que se logre o no el propósito del falsificador" (70).

En la exposición de motivos de la iniciativa de reformas al Código Fiscal que se dió en 1948 se agruparon y reglamentaron en el Capítulo Sexto del mismo los "delitos fiscales". Con relación a este asunto se dijo lo siguiente:

"El Artículo 272 de esta iniciativa, coincide en todas sus partes con el 2º de la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, y

se explica por los mismos fundamentos que inspiraron el artículo últimamente citado. Este artículo crea una excepción a las reglas de la sanción en materia tentativa, por no aludir a una forzosa disminución de la pena cuando el delito no logra consumarse, pero la severidad que tal excepción entraña, se encuentra plenamente justificada por el peligro que lleva la actividad criminal de la defraudación. Por otra parte, intencionalmente se dejó un amplio margen para que el órgano jurisdiccional, estimando el caso concreto, haga uso con discreción del arbitrio que se le concede" (71).

Manuel Rivera Silva, al comentar la disposición de referencia, decía:

"El artículo 272, como indica la exposición de motivos, registra una excepción al instituto de la tentativa, en la cual invariablemente encontramos (art. 63 del Código Penal) la aplicación de una pena menor de la que corresponde al delito consumado. Dada la gravedad que reviste la defraudación y el deseo de reprimir un delito que se presenta con asaz frecuencia, el legislador equiparó, para los efectos de la pena, el delito perfecto con el grado de tentativa (el legislador habla de "o lo que se intentó defraudar"). Sin embargo, sin quebrantarse esa equiparación, el órgano jurisdiccional, dentro de los límites fijados en la ley, podrá determinar una pena inferior para los casos de tentativa, pero no se encontrará con ninguna limitación para, si lo estima pertinente, aplicar el máximo, coincidiéndose en este caso con la pena señalada para el delito consumado" (72).

Con el texto del Código Fiscal de la Federación vigente, se corrigió el error de sancionar la tentativa con la

misma pena con que se sanciona el delito consumado, como lo hacía el artículo 73 del anterior Código Fiscal, pues ello era incurrir en una violación del sistema de imposición de penas que para la tentativa señala el artículo 63 del Código Penal, el cual debió observarse en estos casos, como lo hicieron notar en su caso Garrido y Jiménez Huerta.

Por lo que hace a las razones expuestas con anterioridad por el legislador para establecer aquel tratamiento para la tentativa, las estimamos inadmisibles, en virtud de que las sanciones deben establecerse en función de los daños causados, no sólo de la peligrosidad del agente. Así, por ejemplo, el sujeto responsable de este delito en grado de tentativa puede ser menos, igual o más peligroso que el que llega a consumarlo y sin embargo sus respectivas conductas no pueden ser equiparadas porque sus resultados son, evidentemente, diferentes.

Además, ... ¿no resulta un tanto incongruente sancionar la tentativa con la misma intensidad con que se sanciona el delito consumado?

El Código Fiscal de 1983 confirma las argumentaciones en el sentido de que delito consumado y tentativa merecen tratamiento distinto para efecto de la fijación de la pena y, además, que debe establecerse una sanción específica y no sólo dejarlo al arbitrio del juzgador.

C A P I T U L O C U A R T O

¿ DEFRAUDACION FISCAL O ABUSO DE CONFIANZA AL FISCO ?

CAPITULO CUARTO

¿ DEFRAUDACION FISCAL O ABUSO DE CONFIANZA AL FISCO ?

1. Consideraciones generales.- En su obra "Los Delitos Fiscales Comentados", publicada en el año de 1949, un año después de las reformas al Código Fiscal de 1938, Manuel Rivera Silva dice que "en el fraude genérico, previsto por nuestros Códigos Penales, ya quedaba comprendido el fraude al fisco, pues no señalando nuestras legislaciones calidades especiales para el sujeto pasivo del delito, lógico es concluir que éste puede ser (como sucede en todos los delitos contra las personas en su patrimonio) tanto una persona física como una persona moral, entre las cuales queda incluido el Estado, la Federación, los Municipios, etc. y, por tanto, que el fisco pueda ser víctima de las conductas criminales que avasalla el fraude" (73).

Pese a tal situación, hasta antes de la entrada en vigor de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, las autoridades federales castigaban el fraude al fisco con penas administrativas, jamás penalmente (al menos esto se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa de lo que después serfa dicha ley). No fue sino con posterioridad a la expedición de dicha ley cuando tal conducta se empezó a castigar penalmente.

La política seguida por las autoridades federales hasta 1947 fue la de no sancionar por la vía penal la defraudación fiscal, dándole un tratamiento diferente del que la legislación común da al fraude genérico -digámoslo así-. Esta situación nos sugiere un estudio comparativo entre las disposiciones correspondientes -las penales-fiscales y las penales propiamente dichas- para ver en qué medida siguen las primeras a las segundas, y determinar cuáles son las semejanzas y diferencias entre el delito de defraudación fiscal y el delito de fraude tipificado por la legislación común, así como para detectar las semejanzas y diferencias que tiene con el abuso de confianza, que es el otro delito con el que se puede hacer un estudio comparativo.

2. Semejanzas y diferencias entre los delitos de defraudación fiscal y fraude.- Para estar en condiciones de señalar las semejanzas y diferencias que el delito de defraudación fiscal tiene con el delito de fraude genérico tipificado por la legislación común, es indispensable recurrir al texto de la disposición que consagra a este delito, y lo mismo se hará con la que configura a aquél, no obstante que ya se hizo en el capítulo anterior.

El artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal, que es el que tipifica como delito el fraude, dice:

"Art. 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.....

Por su parte, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

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

A) Semejanzas.- Como en el análisis comparativo no es fácil destacar las semejanzas sin anotar alguna diferencia se subrayarán las primeras sin perjuicio de advertir las diferencias que las circunstancias permitan, lo cual se hará a través de los siguientes puntos:

a) Denominación.- La primera semejanza que se advierte al comparar ambas figuras típicas es la de su denominación: la primera se llama "fraude", la segunda "defraudación fiscal", ambas aluden actos de la misma naturaleza, pero se distinguen por el adjetivo calificativo que se refiere al sujeto pasivo del delito, que no puede ser otro más que el fisco. Sin embargo, lo anterior no tiene ninguna relevancia, como no sea la de sugerir que en el delito de defraudación fiscal se siguen las normas

del fraude, y, si se quiere, considerar que la defraudación fiscal constituía, antes de su tipificación un delito especial, tan importante que mereció una reglamentación propia.

b) Elementos constitutivos.- Del análisis del tipo se infiere que ambos artículos contienen los siguientes elementos: a) engaño y aprovechamiento de un error; b) una ventaja patrimonial para el sujeto activo; y c) una relación de causalidad entre el engaño y el aprovechamiento de un error y la ventaja patrimonial obtenida por el sujeto activo (74).

Engaño.- El engaño consiste en la alteración de la verdad; debe ser la causa del error en el sujeto pasivo y estar dirigido a obtener la prestación voluntaria del mismo, representada con una ventaja patrimonial que, precisamente por ello, resulta ilícita.

Aprovechamiento de un error.- Se puede decir que el aprovechamiento de un error consiste en la actitud que asume el sujeto activo del delito en el sentido de explotar la falsa representación que de la verdad sufre el sujeto pasivo.

Ventaja patrimonial para el sujeto activo.- La ventaja patrimonial para el sujeto activo es el beneficio, ilegítimo desde luego, en virtud del cual se obtiene una cosa

o un lucro. Naturalmente, el perjuicio que uno sufre es correlativo con el beneficio que el otro obtiene.

A partir del nuevo Código Fiscal, en la definición del delito de defraudación fiscal, se considera elemento del tipo, en algunos casos, el que se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, que es similar a lo que establece el Código Penal cuando señala como uno de los elementos del tipo penal del fraude, el alcanzar un lucro indebido.

En ambos delitos hay una disminución de intereses patrimoniales. La disposición que hace el engañado presupone un daño o perjuicio para el titular del patrimonio afectado y, correlativamente, una antijurídica ventaja patrimonial para el estafador o defraudador.

Relación de causalidad.— El tercer elemento constitutivo de estos delitos es la relación de causalidad que debe existir entre el primer elemento y el segundo. Esto significa que el engaño causado o el error aprovechado deben ser el motivo del enriquecimiento del sujeto activo.

c) Sistema seguido por ambos Códigos.— Comparando el sistema seguido por el Código Penal y Fiscal en el tratamiento de dichos delitos, se observa que en el primero, después del concepto general, establecen una

serie de casos específicos de fraude, y en cambio en el segundo se define la defraudación fiscal, y después se tipifican delitos que se configuran con los elementos que en cada hipótesis específica, sin que haya necesidad de hacer referencia a la defraudación global del delito.

En el primer caso, es el artículo 387 del Código Penal el que en 21 fracciones tipifica otros tantos casos de fraude que precisamente por ello se les llama específicos, y en el segundo, son los artículos 109 al 115 del Código Fiscal de la Federación los que refiriéndose, naturalmente a delitos que en su mayor parte tradicionalmente se habían manejado como de defraudación fiscal y con el nuevo Código se tipifican sin necesidad de recurrir al tipo de la defraudación fiscal contenido en el artículo 108.

No se hace examen comparativo entre dichas disposiciones dada la naturaleza de los temas que tratan.

d) Penalidad.- El Código Penal, en su artículo 386, establece para el fraude las siguientes sanciones:

"Art. 386.-
"El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

1.- Con prisión de tres días a seis meses y multa de tres a diez veces el salario, cuando el valor de lo defraudado no exceda de esta última cantidad;

II. Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediere de diez, pero no de quinientas veces el salario; y

III. Con prisión de tres a doce años y multa hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuese mayor de quinientas veces el salario".

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108, establece para el delito de defraudación fiscal, las siguientes:

"Art. 108.-.....

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de tal cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión..."

Como puede observarse, en ambos casos se establece el criterio de fijar la pena en función del importe del daño causado.

B). Diferencias.- Dentro de las diferencias que existen en la definición legal de fraude y defraudación fiscal destaca la siguiente:

a) **El fraude como delito perseguible de oficio; la defraudación fiscal como delito perseguible por querella.**- Que un delito sea perseguible de oficio significa que el Ministerio Público puede proceder contra el autor del mismo con base en información directa e inmediata, por la proporcionada por la policía o autoridad judicial, o por denuncia que le presente cualquier persona, sin que el perdón del ofendido pueda extinguir la acción penal.

Que sea perseguible por querella significa que el Ministerio Público podrá proceder cuando **el sujeto pasivo del delito**, precisamente él, ninguna otra persona le **manifieste** su deseo de investigarlo y sancionar al responsable, pudiendo extinguirse la acción penal por perdón del ofendido, -artículo 93- si éste se produce en el momento procesal oportuno.

La perseguibilidad por querella del delito de defraudación fiscal la establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que dice:

"Art. 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1. Formule querella tratándose de los delitos previstos en los artículos 108...de este Código".

En cambio, en el derecho común la regla es que el fraude se persiga de oficio, y que se persiga por querrela la excepción, la cual la constituyen los cometidos entre cónyuges y entre ascendientes y descendientes, concubina y concubinario, adoptante y adoptado y parientes por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, así como cuando el fraude cometido a un particular no excede del equivalente a quinientas veces el salario mínimo vigente en el lugar y momento en que se cometió el delito.

Más adelante examinaremos con detenimiento el requisito de procedibilidad que para la persecución penal de la defraudación fiscal establece el código de la materia. Por ahora, con lo anotado es suficiente.

b) El acto de disposición como elemento integrador del fraude y su ausencia en la defraudación fiscal. El delito de fraude se individualiza y distingue de los demás delitos contra el patrimonio por el hecho de que el sujeto pasivo del engaño hace voluntaria entrega al estafador de la cosa objeto del delito.

El párrafo primero del artículo 386 alude implícitamente a esta realidad, con la frase "...se hace ilícitamente de alguna cosa...", y se confirma con el último párrafo del mismo precepto vigente hasta diciembre de 1981, que expresa "cuando el sujeto pasivo del delito **entrega**

la cosa de que se trata a virtud no sólo de engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se haya empleado...".

Esto implica una transferencia patrimonial o el dominio o titularidad de una cosa, lo que implica una disposición patrimonial del sujeto pasivo.

En cambio en el delito de defraudación fiscal la falta de pago de contribuciones, no implica ninguna entrega por parte del Fisco Federal.

3.- Semejanzas y diferencias entre los delitos de defraudación fiscal y abuso de confianza.- Ya se señaló la definición de la defraudación fiscal y para estar en condiciones de desarrollar este punto transcribiremos a continuación la disposición correspondiente al abuso de confianza contenida en el artículo 382, que dice:

"Art. 382.- Al que con perjuicio de alguien disponga para sí o para otro de cualquier cosa mueble ajena, de la que se le haya transmitido la tenencia y no el dominio, se le sancionará con prisión hasta de un año y multa hasta de 100 veces el salario, cuando el monto del abuso no exceda de 200 veces el salario.

Si excede de esa cantidad, pero no de dos mil, la prisión será de uno a seis años y multa de 100 hasta 180 veces el salario.

Si el monto es mayor de dos mil veces el salario, la prisión será de seis a doce años y la multa de 120 veces el salario".

Con la finalidad de enriquecer el análisis, citemos además, los artículos 383, 384 y el segundo párrafo del 399 bis, todos del mismo ordenamiento, que dicen lo siguiente:

"Art. 383. Se considera como abuso de confianza para los efectos de la pena:

I.

II. El hecho de disponer de la cosa depositada, o sustraerla el depositario judicial o el designado por o ante las autoridades, administrativas o del trabajo".

"Art. 384. Se reputa como abuso de confianza la ilegítima posesión de la cosa retenida si el tenedor o poseedor de ella no la devuelve a pesar de ser requerido formalmente por quien tenga derecho, o no la entrega a la autoridad, para que ésta disponga de la misma conforme a la ley".

"Art. 399 bis.
Los delitos de abuso de confianza y daño en propiedad ajena se perseguirán a petición de la parte ofendida.....".

Don Francisco González de la Vega menciona como elementos de este delito los siguientes: "I. La disposición para sí o para otro; II. El perjuicio; III. Que la disposición recaiga en cosas muebles o en documentos

que importen obligación, liberación o transmisión de derechos; y IV. Que se haya transferido al agente la tenencia de esas cosas y no el dominio. La reunión imprescindible de esos cuatro elementos inseparables integra el abuso de confianza "y en los procesos es indispensable la comprobación de todos"(75).

A) La perseguibilidad por querrela como semejanza de ambos delitos.- De las definiciones que de dichos delitos nos dan los ordenamientos correspondientes parece que sólo es posible desprender diferencias, fuera de la semejanza de que ambos son delitos en contra de las personas en su patrimonio; que en los dos delitos es requisito de procedibilidad la querrela; que cuando se consuman importan un perjuicio a la víctima por la disminución de su caudal patrimonial, y porque reportan a sus autores un aprovechamiento indebido.

De las semejanzas queremos llamar en especial la atención de que en términos generales siempre se requiere de querrela y que marca una importante diferencia de los dos respecto al fraude.

B). Diferencias.- Como se dijo, al parecer sólo diferencias parecen desprenderse de las definiciones que de ambos delitos presentan los ordenamientos correspondientes. Entre éstos destacan los siguientes:

a) **Denominación.**— Es evidente la diferencia que entre ambas figuras existe por lo que se refiere a su denominación, y si lo anotamos, es sólo para cubrir, por lo menos, los mismos aspectos que destacamos en el caso anterior.

b) **Elementos constitutivos.**— De acuerdo con la definición que de abuso de confianza nos da el Código Penal puede decirse que los elementos constitutivos de este delito son: I. La transmisión de la tenencia, no del dominio de una cosa al agente; II. La disposición por parte de éste para sí o para otro, de la misma; o sea, comportarse en relación con la cosa como si fuera propia; III. Que el bien transmitido sea de naturaleza mueble o se trate de un documento que importe una obligación, liberación o transmisión de derechos; y, IV. Que de esa disposición resulte un perjuicio patrimonial para la víctima.

Como se aprecia, existe un presupuesto básico para la configuración del delito, que al sujeto pasivo "se le haya transmitido la tenencia y no el dominio de la cosa ajena mueble y objeto material del delito".

La transmisión se puede hacer por cualquier título o acto jurídico, pues el tipo no exige alguno en específico, por lo que puede ser todas aquellas que, según la ley, contrato, resolución judicial u orden de autoridad, trans-

fieran materialmente en guarda, uso o tenencia la administración o copropiedad de la cosa.

Por otro lado, los elementos del delito de defraudación fiscal son: I. Un engaño o el aprovechamiento de un error; II. Una omisión total o parcial en el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal; y III. Una relación de causalidad entre el engaño o el aprovechamiento del error y la omisión total o parcial en el pago de una contribución o de la obtención del beneficio citado.

De la simple enunciación de los elementos constitutivos de dichos delitos se advierte que la diferencia fundamental entre el abuso de confianza y la defraudación fiscal, lo mismo que del fraude, radica en el punto relativo a los medios empleados por el agente para obtener una ventaja patrimonial.

Así, mientras que en la defraudación fiscal el agente engaña al fisco o se aprovecha de un error en que éste se encuentra para omitir el pago de una contribución, en el abuso de confianza simplemente dispone de la cosa para un fin diferente para el cual le había sido confiada, es decir, distrae o cambia de destino una cosa respecto de la cual tenía una posesión precaria pero legítima, obteniendo, de esa manera, un beneficio ilícito.

La otra diferencia la encontramos en el sujeto pasivo de la acción criminosa: mientras que en la defraudación fiscal el sujeto pasivo sólo puede ser el fisco -el federal en este caso- en el abuso de confianza puede ser cualquier persona, física o moral.

Por lo que hace al sujeto activo este puede ser, obviamente, cualquier persona física.

Respecto a los demás elementos, podemos decir que no hay mayor diferencia que hacer entre ellos.

c) **Penalidad.**- La penalidad establecida para ambos delitos presenta, como es natural, algunas diferencias en montos y en los periodos de privación de libertad, manteniendo en ambos casos la fijación de la pena en función al importe del daño patrimonial causado.

4. ¿Defraudación o abuso de confianza al fisco? En los párrafos anteriores se señalaron las semejanzas y diferencias que se desprenden de las definiciones legales de los delitos de defraudación fiscal y de fraude y entre aquél y el abuso de confianza.

De este examen, no obstante su generalidad, se concluye que el delito de defraudación fiscal, conceptualmente, tiene las mismas características del fraude y que, en términos generales, es tratado igual que aquél, con

excepción del punto relativo a su perseguibilidad por querrela, aspecto en el que se asemeja al abuso de confianza, y por la disposición de un bien por entrega voluntaria del sujeto pasivo del fraude, que no se da en la defraudación fiscal. A pesar de ello, cabe preguntarse si la defraudación fiscal en todos los casos constituye realmente un fraude, es decir, si en verdad es el engaño el medio que existe en todos los casos para la obtención de una ventaja patrimonial, consistente, en la especie, en omitir total o parcialmente el pago de una contribución.

Se menciona lo anterior porque jurídica y lógicamente engañar es mentir dolosamente para producir en la víctima una falsa representación de la verdad **con el fin de que ésta le entregue voluntariamente alguna cosa.** ¿Es esto lo que ocurre en la defraudación fiscal? Desde luego que no, por lo menos en gran parte de ellos, pues el Fisco sólo deja de percibir, total o parcialmente, el importe de algún impuesto o contribución, sin que previamente hubiera entregado absolutamente nada.

Es obvio que el crédito en favor del fisco nace en el momento en que se realizan los actos que la ley señala como generador del mismo, y por tanto, el importe correspondiente pertenece, desde ese momento, al fisco, al que debe enterársele en su oportunidad, tan es así

que ello justifica la generación de recargos a su favor en caso de entero extemporáneo de dinero que le pertenece. En tanto el causante no lo entera al fisco en el plazo que para ello le concede la ley o el propio fisco, tiene una tenencia no un dominio sobre dinero de un tercero, que en la especie es el Fisco. En estos casos ¿no está el contribuyente reteniendo en forma ilegítima para sí tal cantidad?

La transmisión de la tenencia del dinero (cosa ajena mueble) se le ha efectuado por disposición de ley, al momento de realizarse el hecho impune previsto en la legislación fiscal, lo cual permite configurar el tipo de abuso de confianza, pues como ya vimos la transmisión se puede hacer por cualquier medio.

En el caso expuesto, la ley confiere al causante la calidad de depositario al transmitirle la posesión bajo el mecanismo de autodeterminación y liquidación del impuesto.

Para comodidad del causante, para efectos de control y por razones de economía en la recaudación, la ley establece determinados periodos para el pago de ciertos impuestos, señala una serie de requisitos de cómo debe hacerse la manifestación correspondiente, pero dejando todo ello en manos del propio causante, quien es el que autodetermina su contribución.

Si el contribuyente, no entera al fisco las cantidades que surgieran en favor del mismo durante el periodo que corresponda por las operaciones que realizó o por las utilidades que por ellas obtuvo, está abusando de la confianza depositada en él por el Legislador.

El sistema fiscal mexicano se viene sustentando en el establecimiento de procedimientos y condiciones impositivas autoliquidables, puesto que la vida moderna exige que sea el particular el que determine y liquide sus obligaciones tributarias.

Este criterio fue la sustentación presidencial en la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal al señalar que la política financiera del Estado se caracteriza, en esencia, por la buena fe con que el fisco federal se conduce ante sus causantes, lo cual lo autoriza a exigir de estos correlativa buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

Esta misma situación fue lo que motivó para que en 1962 se modificara la ley del impuesto sobre la renta, para que las declaraciones ya no fueran calificables, sino que los contribuyentes autodeterminaran su impuesto, con un criterio de confianza, reservándose al Fisco

la facultad de revisión y liquidación, mientras no caducaran sus facultades.

El Código Fiscal de la Federación define en su artículo 1º al sujeto pasivo de un crédito fiscal diciendo que son las personas física o moral, que están obligadas de acuerdo con las leyes, al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Por su importancia es menester señalar que de acuerdo con nuestra legislación en algunos casos un sujeto es el responsable de la obligación tributaria y otro es quien efectúa el pago, como sucede en los casos de la retención en la fuente.

Se ha hecho referencia a dos situaciones específicas que serán analizadas en su tratamiento fiscal, como muestra de lo que ocurre en la obligación tributaria, para fundamentar que el ilícito tributario es equiparable en gran parte de los casos al abuso de confianza y no tanto al fraude del derecho común, como pudiera desprenderse de su propia denominación.

La Ley define la obligación tributaria y plantea que al ser ésta determinada en cantidad líquida se constituye el crédito fiscal que deberá cubrirse en la fecha o dentro del plazo que señalen las leyes respectivas (artículo 6º del Código Fiscal de la Federación).

En el caso de que los contribuyentes pretendan incrementar sus percepciones en detrimento del fisco federal simplemente dejan de pagar y preparan la justificación arguyendo menores ingresos, mayores gastos, ambas u otras argumentaciones que se reflejarían en sus estados contables.

De lo anterior puede derivarse que el contribuyente maneje un doble registro o contabilidad, una para conocer su situación real y otra para incrementar sus percepciones en sacrificio del erario federal. ¿Cuál fue la secuencia seguida?

- Determinar su utilidad real.
- Determinar lo que le corresponde al fisco.
- Realizar sus ajustes contables para justificar la reducción o la omisión en el pago de los impuestos.

En esta secuencia llega a determinarse una utilidad de \$ 100.00 correspondiéndole \$ 42.00 al fisco y una utilidad neta de \$ 58.00 para el contribuyente. A partir de este momento que puede presentarse mensual o anualmente, el causante es depositario de \$ 42.00 del fisco que resultaron del desarrollo de sus propias operaciones.

¿Qué ocurre si al pagar sólo se enteran \$ 20.00 de los \$ 42.00 que al Fisco le corresponden?

Como se observa el engaño y el aprovechamiento del error no son mecanismos para la omisión en el pago del impuesto, sólo constituyen elementos, que incluso pueden ser posteriores a la omisión del pago de la contribución, que encubren la conducta frente a una revisión fiscal.

El engaño y el aprovechamiento no constituyen elementos sustanciales en la configuración del tipo y en la defraudación fiscal, ya que:

- Pueden ser utilizados y no constituir delito ni siquiera en grado de tentativa, al instrumentarlos para obtener mayores utilidades que sus socios, cubriendo el importe correcto de los impuestos. En este caso los elementos existen, no se refleja la intención de no pagar y al cubrir satisfactoriamente los impuestos **NO HAY DELITO.**

- Pueden no ser utilizados los elementos y existir la conducta delictiva: Un causante registra correctamente sus operaciones contables y sus obligaciones fiscales y presenta su declaración para efecto de

impuestos y no cubre el monto que le corresponde estando registrado en el padrón de contribuyentes; **NO HAY ENGAÑO, NO HAY ERROR: EXISTE UN BENEFICIO PATRIMONIAL Y POR LO TANTO PUEDE HABER DELITO SIN LA UTILIZACION DE LOS MEDIOS QUE DEFINE EL TIPO.**

El incumplimiento a la obligación de retener y enterar las contribuciones a que hace referencia el artículo 6º, antepenúltimo y último párrafos, del Código Fiscal de la Federación, es sancionado como si se tratara de defraudación fiscal, según el artículo 109 del Código Fiscal y conforme al anterior Código en su artículo 72 Fracción VII, expresamente se consideraba caso específico de fraude, cuando una persona "no entera a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya retenido o recaudado de los causantes, por concepto de impuestos".

Estas disposiciones son substancialmente igual a la fracción III de la Ley Penal de Defraudación, así como también a la fracción III del artículo 271 del Código de 1938.

Manuel Rivera Silva, al comentar la disposición del código anterior dice que los elementos de este tipo son:

"a) Presupuesto lógico: retener a los causantes algunas cantidades por concepto de impuestos;

"b) Que el que retiene las cantidades por concepto de impuestos, sea requerido del pago de ellos; y

"c) Que transcurrido el plazo señalado en el requerimiento, el retentor no haga el pago correspondiente (76).

Respecto al tercer elemento Rivera Silva, señala "...Este último elemento entraña una acción por omisión, es decir, se retienen las cantidades no haciéndose el pago. No es menester, para que se presente este elemento que, como en el abuso de confianza, se acredite el diferente destino que se le ha dado a la cosa de la cual se ha transferido la tenencia pero no el dominio, sino exclusivamente el probar que no se ha hecho el pago dentro del plazo señalado para el efecto. La actividad criminal pues, se levanta sobre la negativa de pagar dentro del plazo y no sobre una indebida disposición de las cantidades que se retienen" (77).

En este último caso se manifiesta, con mayor claridad que en los anteriores, que la conducta del sujeto activo constituye más que un fraude al fisco un abuso de confianza al mismo, el cual se tipifica una vez vencido el plazo legal o que se le haya concedido en el requeri-

miento correspondiente, pues el solo hecho de no enterar al fisco las cantidades que hubiere retenido o recaudado por concepto de impuestos implica una distracción para sí de cantidades que le son ajenas.

En el nuevo Código Fiscal de la Federación, de alguna forma se corrigen los defectos de los Códigos anteriores, pues en el artículo 108 se define la defraudación fiscal, y en los siguientes, sobre todo en el 109 para efectos de retención no enterada, aunque se aplican similares sanciones a las establecidas para la defraudación, ya no se les equipara tan abiertamente a las mismas, confirmando con ello, a nuestro modo de ver, que gran parte de los supuestos que durante varias décadas se manejaron indebidamente como delitos equiparables al fraude, en realidad eran casos típicos de abuso de confianza.

La nueva legislación aunque no tomó partido expresamente en la controversia, implícitamente aceptó la tesis al diferenciar los distintos tipos delictivos como delitos fiscales, uno de los cuales puede ser la defraudación, pero otros tienen naturaleza y elementos distintos, por lo que ya no los equiparó a la defraudación.

Sin embargo, a pesar de que por técnica legislativa se creó un sistema que pretende dar la apariencia de delitos fiscales distintos, uno se preguntaría cuál es la diferencia entre el tipo genérico de defraudación fiscal

contenido en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, de los siguientes tipos específicos:

- Consigne en las declaraciones fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas (Art. 109, Frac. I).

- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

Estos tipos penales son similares a la definición de defraudación fiscal del artículo 108, pues resulta obvio que las conductas tipificadas ocasionan una omisión en el pago de las contribuciones, pues de no causar perjuicio al Fisco sería indebido sancionar las conductas como delitos.

Otra de las conductas tipificadas en el Código Fiscal, que es un caso indudable de abuso de confianza, es la prevista en el artículo 112 de dicho Código, o sea, el depositario o interventor cuando disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubiere constituido por el Fisco.

Con lo anterior confirmamos que aún dentro del derecho actualmente vigente, los tipos de los delitos fiscales se acercan más al abuso de confianza que al fraude propiamente dicho. En nuestro análisis sólo encontramos como caso típico de fraude el solicitar o lograr la devolución de impuestos sobre valor agregado sin derecho justificándolo con facturas apócrifas de gastos, ventas o a través de la simulación de cualesquier acto jurídico.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1. En concordancia con el maestro Gabino Fraga, puede afirmarse que en el desarrollo histórico del estado moderno se observan tres etapas sucesivas en atención a sus fines y atribuciones. La primera de policía o coacción, la segunda con atribuciones de fomento y la tercera de servicio público y seguridad social.
2. Para cumplir con sus atribuciones, el Estado requiere de los recursos pecuniarios indispensables para ello; estos recursos los puede obtener, de acuerdo con el citado tratadista, por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares o por un acto unilateral en ejercicio de su poder público obligatorio para los particulares, con base en lo cual, establecen los impuestos como la forma normal para la procuración de los fondos que requiere.
3. La facultad de la Federación para fijar los tributos la establece el artículo 73 Constitucional y en su análisis no se suscita duda alguna. En nuestro sistema federal la autonomía tributaria de las entidades federativas, miembros de la Federación, deberá reconocerse a riesgo de que, como lo dice Don Jorge Gaxiola, se conviertan en un simulacro de poder. Sin recursos los Gobiernos Locales no podrían desempeñar sus funciones políticas y administrativas; sin independencia hacendaria la autonomía constitucional sería un mito.

4. La obligación tributaria se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales que caracterizan la situación abstracta prevista por la Ley. La obligación tributaria se estatuye en la Constitución al estipular en la fracción IV del Artículo 31 que "son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

5. El incumplimiento de las obligaciones fiscales tipifica los ilícitos tributarios. En nuestra legislación esto se sanciona como infracciones o como delitos, reservando el Código Fiscal un capítulo para cada caso. Al omitir el Código Fiscal la definición de las infracciones y delitos, nos remitiremos para ese efecto a otros ordenamientos legales con la supletoriedad que el mismo autoriza. Así tenemos que el Código Aduanero anterior, en su Artículo 553, definió a las infracciones como toda violación a un precepto de este Código, consistente en dejar de hacer lo que manda o en hacer lo que prohíbe; por su parte, el Artículo 7º del Código Penal para el Distrito Federal, en materia del Fuero Común y para toda la República en materia del Fuero Federal, define al delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

6. Las autoridades facultadas para imponer las sanciones por incumplimiento a las obligaciones fiscales, las define

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

7. El planteamiento anterior es la muestra del proteccionismo legislativo a la hacienda pública y constituye una flagrante violación a los Artículos 21 y 23 Constitucionales, ya que la conducta defraudadora, constitutiva de un delito tipificado se sanciona por autoridades administrativas cuando sólo incumbe a las autoridades jurisdiccionales; por otro lado, es aplicable la doble sanción por el mismo hecho, una por la autoridad administrativa y otra por la autoridad jurisdiccional, en cada caso se establece un procedimiento y se agotan todos los requisitos de un juicio juzgando así al defraudador fiscal, dos veces por el mismo delito.

8. En el desarrollo del Derecho Penal se ha reconocido en la sanción no sólo una medida correctiva, sino también, a través del ejemplo, en un elemento preventivo para futuros delitos, debiendo fijarse su caso, en función a la peligrosidad del agente y de los daños causados, entre otros elementos. La defraudación fiscal en grado de tentativa se venía sancionando con la misma intensi-

dad que al delito consumado, pasando por alto el sistema de imposición de penas que para la tentativa señala el Artículo 63 del Código Penal. Esta situación prevaleciente desde 1947 provocó enconadas discusiones y fue a partir de 1982 cuando la legislación fiscal se ajusta, a las reglas generalmente aceptadas del Derecho Penal Común, al fijar para el caso de tentativa una penalidad específica.

9. La defraudación fiscal en su definición genérica en principio observa las mismas características que el fraude del Derecho Penal; sin embargo, es importante anotar que tiene algunas características que permiten diferenciarlo, como es el hecho de su perseguibilidad a petición de parte, ya que en el fraude es de oficio cuando el monto rebasa 500 días el salario mínimo y en la defraudación fiscal se establece la querrela como requisito de procedibilidad; otra diferencia sustancial se anota en el hecho de existir, en el caso del fraude, la entrega voluntaria de la cosa, lo que no se da en la defraudación fiscal, en donde la cosa se encuentra de origen en posesión del contribuyente.

10. Es de señalarse que el engaño o el aprovechamiento de errores no constituye, en la defraudación fiscal, el nexo causal para la configuración del delito, sino son los métodos empleados para encubrir la conducta delictiva.

11. La omisión en el pago de los impuestos no es esencialmente un fraude, por el contrario asume en gran medida las características del abuso de confianza, lo cual se puede apoyar en la diferencia entre el delito de abuso de confianza y los de robo y fraude; en el robo, el ladrón va hacia la cosa; en el abuso de confianza el abusario no tiene que llevar a cabo ningún esfuerzo para hacerse de la cosa, se le entega en virtud de la confianza en él depositada; y en el fraude el infractor hace el esfuerzo para atraer la cosa hacia sí, o sea, la cosa viene hacia el infractor. En la relación fiscal el impuesto se genera al realizar el hecho previsto por la ley; el causante autodetermina el impuesto correspondiente, convirtiéndose jurídicamente en depositario de recursos por él generados pero que le pertenecen al fisco; al no enterar el monto del impuesto en poder del propio causante, la conducta se equipara más con el abuso de confianza.

12. Existe un caso típico de abuso de confianza y no de fraude, conforme al Derecho Penal, aunque se trate de materia fiscal, que es el caso de los retenedores de impuestos que no enteran los montos recaudados al fisco federal. Este caso es exactamente igual al del depositario judicial que en provecho propio le da un fin diferente al que por confianza se le encomendó, lo cual se prevé como delito de abuso de confianza en los códigos penales.

13. Cuando la definición de un tipo penal sea diferente de los hechos que se realizan como conducta ilícita, debieran prevalecer estos últimos para calificar el delito. Según el análisis realizado, se equipara al fraude una conducta cuyo modus operandi, constituye un abuso de confianza.

14. El patrimonio del Estado, por el interés público que implica, merece una adecuada y amplia protección y seguridad jurídica dentro de un marco de Derecho, por lo que es de estimarse que hoy en día la defraudación fiscal es un problema que debe atacarse no sólo con medidas coercitivas, las cuales siempre deben ser la última instancia, sino que se debe solucionar en sus causas, estableciendo impuestos justos, equitativos y, sobre todo, bien administrados; estas medidas prosperarían con la concurrencia de causantes que contribuyan con una mejor conciencia fiscal y no de contribuyentes que paguen honorarios para eludirle un peso a la hacienda pública.

N O T A S

N O T A S

- (1) Gabino Fraga, **Derecho Administrativo**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1966, pp. 4-5.
- (2) Ibidem, p. 336. Además de las dos apuntadas, el Estado tiene otras fuentes de ingresos: bien sea como contribución por la prestación de servicios que otorga el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación; o por prestación de servicios estatales de derecho privado o por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado; así como otros ingresos distintos de los anteriores (por ejemplo financiamientos). Los ingresos provenientes del primer concepto reciben el nombre de derechos; los que se originan por el segundo, el de productos y, los terceros, el de aprovechamientos, según se desprende de los artículos 2 y 3 del nuevo Código Fiscal de la Federación.
- (3) Felipe Tena Ramírez, **Derecho Constitucional Mexicano**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1973, p. 109.
- (4) Dentro de estos últimos, debemos considerar a los municipios, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 115 de nuestra misma ley suprema, según

el cual "los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes"..... Fracción IV: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...". Es decir, como afirma don Ernesto Flores Zavala, "los municipios tienen soberanía tributaria subordinada" (véase su obra Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A., México, 1972, p. 54).

- (5) F. Jorge Gaxiola, **Algunos Problemas del Estado Federal**, en "La Crisis del Pensamiento Político y otros Ensayos", Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, 1956, p. 105. Don Felipe Tena Ramírez, al estudiar los elementos específicos del Estado Federal, no considera como tal, al menos expresamente, a la autonomía tributaria de los Estados (véase su obra ya citada, Derecho Constitucional..., capítulo VIII, pp. 135-148), pero posteriormente, al estudiar las facultades de las Cámaras Federales en materia hacendaria dice: "La facultad impositiva de la federación no excluye, en principio, a la

de los Estados para fijar y cobrar impuestos". "Que los Estados tienen dicha facultad -dice luego- es indudable, pues de otro modo los gastos de sus administraciones tendrían que ser cubiertos con cargo al tesoro federal, lo que haría desaparecer la autonomía de los Estados" ob. cit., p. 354.

- (6) F. Jorge Gaxiola, ob. cit., p. 105.
- (7) *Ibidem*, p. 109. Es importante señalar que sería mejor hablar de facultades coincidentes o simultáneas, pues con la expresión facultades concurrentes, la doctrina norteamericana considera que están aquellas facultades que al no señalarse expresamente ni a la Federación ni a los Estados y que por ello podían ejercer cualquiera de los dos. En México, por el principio de legalidad, la situación sería exactamente al revés, o sea, que las dos instancias de gobierno tuvieran facultades o competencia en una misma materia.
- (8) Véase Francisco Zarco, **Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857)**, el Colegio de México, México, 1957, págs. 343 y 1025. También, la otra obra de Zarco, *Crónica del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857)*, El Colegio de México, México, 1957, p. 1760. También

puede consultarse en Felipe Tena Ramírez, *Leyes Fundamentales de México*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1971, pp. 617-618.

- (9) El artículo, como se advierte, se refiere únicamente a los mexicanos, a diferencia del artículo 33, de la Constitución de 1857, que "ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si éstos reciben al igual que los nacionales la protección del poder público para sus personas y sus bienes, sería indebido que no contribuyeran a los gastos que demanda dicha protección. Aunque no conste ya en la ley suprema, nadie discute esa obligación, que por otra parte no necesitaba ser consignada en la Constitución, pues ella surge lo mismo en los nacionales que en los extranjeros de la facultad general que tiene el Congreso al imponer contribuciones" (Felipe Tena Ramírez, *Derecho Constitucional....* p. 353).

Por lo demás, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 13 define al sujeto pasivo de los impuestos en los siguientes términos: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

- (10) Para un estudio detenido de la cuestión relativa a la distribución de competencias en materia tributaria, véase, entre otros, la citada obra de don Felipe Tena Ramírez, Derecho Constitucional... pp. 349-365; Ernesto Flores Zavala, ob. cit., pp. 211-235 y 327-362; Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., México, 1973, pp. 209-265; Jaime Cinco Soto, Las Facultades del Congreso de la Unión y del Ejecutivo Federal en Materia de Comercio, Tesis Profesional, Escuela Libre de Derecho, México, 1977, particularmente el punto número 6, del capítulo VIII, pp. 288-314, en el que, al final del mismo, hace un resumen de los principios que, en su opinión, orientan a esta materia. Dice así:

"1º) Todas las fuentes gravables son de jurisdicción dual, y por consiguiente sobre ellas tienen facultades coincidentes tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas estatales, con excepción de las que la Constitución reserva a una y a otras;

"2º) Nuestra Constitución reserva al Congreso de la Unión, y por tanto en forma exclusiva, únicamente las materias relacionadas en la fracción XXIX del artículo 73, si bien sobre la base de otorgar una participación a los Estados de lo que recaude por concepto de impuestos especiales que decreta sobre las materias relacionadas en el inciso 5º de la misma fracción;

"3º) Nuestra Constitución reserva a los Estados, y por tanto también en forma exclusiva, la materia prevista en la fracción IX del artículo 117 -el tabaco en rama- pero sujetando el ejercicio de esa facultad a la forma y cuotas que el Congreso de la Unión autorice;

"4º) Hay materias reservadas a la Federación, pero que los Estados pueden gravar con el consentimiento del Congreso de la Unión (artículo 118, fracción I);

"5º) Hay materias que los Estados no pueden gravar por prohibírsele la Constitución. Son las señaladas en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117;

"6º) El Congreso de la Unión tiene facultades ilimitadas para gravar tanto las materias que le son exclusivas, como las que puede gravar coincidentemente con los Estados, las que también cuentan con facultades tributarias ilimitadas; pero únicamente por lo que respecta a las que puede gravar en forma coincidente con la Federación, no así sobre las que tiene en forma exclusiva.

"Pero tales facultades -concluye- son ilimitadas únicamente en el sentido de que sobre ellas pueden imponer tanto impuestos directos como indirectos, pero no por lo que se refiere al quantum de los mismos. Es decir, no son facultades absolutas" (Ob. cit. p. 314).

- (11) Complementa esta disposición la reformada fracción IV del artículo 74, también de nuestra Constitución.

- (12) Esta definición atribuye a la ley y no a la unilateralidad del Estado la fijación de los impuestos a diferencia del Código Fiscal de la Federación de 1938, que en su artículo 2º decía:

"Art. 2º. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

- (13) Francisco Lerdo de Tejada, **Código Fiscal de la Federación**, Comentado y Anotado, Ed. IEE, S.A., México, 1977, p. 6. Para un estudio general de los principios de los impuestos véase la ya citada obra de Ernesto Flores Zavala, pp. 129-239. También la de Emilio Margáin Manaotou, **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1973, pp. 37-43, entre otras.
- (14) Citado por Ernesto Flores Zavala, ob. cit., p. 129.
- (15) Ernesto Flores Zavala, ob. cit., pp. 129-130.
- (16) Ibidem, p. 130.

- (17) Emilio Margáin Manautou, ob. cit., p. 253. Véase también p. 304.
- (18) En Derecho Civil, don Manuel Borja Soriano define la obligación en los siguientes términos: "Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor". Véase su obra **Teoría General de las Obligaciones**, Ed. Porrúa, S.A., México, D.F. Por su parte, don Ernesto Gutiérrez y González dice a este respecto lo que sigue: "La obligación en un sentido amplio, es la necesidad jurídica de cumplir una prestación de carácter patrimonial, pecuniaria o moral, en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe". Véase su obra **Derecho de las Obligaciones**, Ed. José Ma. Cajica Jr., S.A., Puebla, 1971, p. 23.
- (19) Manuel Cortina Portilla, Estudio Preliminar a la obra de Mario Pugliese, **Instituciones de Derecho Financiero**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, p. 35.
- (20) Véase nota 10, in fine.

- (21) Ernesto Flores Zavala, ob. cit., p. 19.
- (22) Ibidem, p. 61.
- (23) Ernesto Flores Zavala, ob. cit., p. 19.
- (24) Ibidem, p. 66.
- (25) Ibidem, p. 66.
- (26) Ibidem, p. 103-104.
- (27) Ibidem, pp. 104-105.
- (28) Emilio Margáin Manautou, ob. cit., pp. 304-305.
- (29) "Constituye un evidente error jurídico en el que caen frecuentemente los críticos del concepto de causa, el confundir la **fuer**te de la obligación -ley y contrato- con la **causa** que justifica en el caso de las obligaciones **ex lege** el precepto legislativo considerado en sí mismo y en su aplicación concreta, y en el caso de las obligaciones **ex contractu** la sumisión de las partes al vínculo contractual". (Esta nota es del propio Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, p. 228).

- (30) Mario Pugliese, **Instituciones de Derecho Financiero**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, pp. 35, 227, 228, 229 y 230.
- (31) *Ibidem*.
- (32) Ernesto Flores Zavala, *ob. cit.*, págs. 125, 126 y 127.
- (33) *Ob. cit.* pp. 35-230.
- (34) Emilio Margáin Manautou, *ob. cit.*, pp. 309-310.
- (35) Por sanción se entiende, con don Eduardo García Máynez, la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". Véase su obra *Introducción al Estudio del Derecho*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1972, p. 295.
- (36) Véase algunas clasificaciones de infracciones en Emilio Margáin Manautou. *Ob. cit.*, pp. 344-345.
- (37) Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, **Ilícito Tributario**, en "Difusión Fiscal", *Revista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, Núm. 12, correspondiente al mes de junio, México, 1975, p. 6.

- (38) Para un estudio de la definición legal de delito, véase a: Ignacio Villalobos, **Derecho Penal Mexicano**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1975, p. 201 y ss.; Fernando Castellanos Tena, **Lineamientos Elementales de Derecho Penal**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1977, p. 125 y ss.; Francisco González de la Vega, **Código Penal Comentado**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1974, pp. 52-54 y, Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas, **Código Penal Anotado**, Ed. Porrúa, S.A.; México, 1976, pp. 28-31.
- (39) Luis Humberto Delgadillo, ob. cit., p. 7.
- (40) Ibidem, p. 10.
- (41) De acuerdo con las enseñanzas de don Trinidad García, en el proceso legislativo mexicano se pueden distinguir tres fases: la sanción, la promulgación y la publicación. "La promulgación es, en términos comunes la publicación formal de la ley. De esta definición se infiere que no hay lugar a distinguir gramaticalmente entre la promulgación y la publicación. Las dos palabras tienen el mismo significado cuando a la ley se refieren y, así lo demuestra el empleo que se les ha dado y se les da en el lenguaje corriente

y en el jurídico; la Constitución y los Códigos de 70 y 84 emplean indistintamente los dos términos para expresar la misma idea (artículo 70, 72 inciso a) y 89 fracción I de aquella y 2 a 4 de éstos). Pero la promulgación de la ley encierra dos actos distintos: por el primero, el ejecutivo interpone su autoridad para que la ley debidamente aprobada se tenga por disposición obligatoria; por el segundo la da a conocer a quienes deben cumplirla. El primer acto implica, naturalmente, que la ley ha sido aprobada por el Ejecutivo o que, objetada por él, ha sido ratificada por las Cámaras. Como se ve, la intervención del Ejecutivo en la formación de las leyes tiene tres fases independientes, con fines diversos y efectos propios cada una. Por esta causa deben jurídicamente distinguirse los actos correspondientes a cada una de esas fases y hay que darles nombre especial. Esta necesidad no se sentía en el antiguo derecho, cuando un sólo órgano de gobierno hacía la ley y la publicaba; se impone, en cambio, actualmente, por las complicaciones producidas por los nuevos sistemas de derecho público. Consecuentemente, pues, con la realidad presente de las cosas, emplearemos tres diversos términos para referirnos a esos actos; serán las de: a) **sancción**, para la aprobación de la ley por el Ejecutivo; b) **promulgación**, para el reconocimiento

formal por éste de que la ley ha sido aprobada conforme a derecho y debe ser obedecida; c) **publicación**, para el acto de hacer posible el conocimiento de la ley, por los medios establecidos para el efecto". Citado por García Máynez, Ob. cit., pp. 60-61.

- (42) Puede consultarse en: **Criminalia**, Organó de la Academia Mexicana de Ciencias Penales, Núm. 1, Enero, México, 1948, pp. 2-3.
- (43) Luis Garrido y Mariano Jiménez Huerta, **Estudio Crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal**, en "Criminalia"..., p. 11. También puede consultarse en: El Foro, Organó de la Barra Mexicana-Colegio de Abogados, Núm. 4, México, 1948, p. 397.
- (44) Puede consultarse en: Manuel Rivera Silva, **Los Delitos Fiscales Comentados**, Ed. Ediciones Botas, México, 1949, p. 7.
- (45) Ibidem, pp. 136-137.
- (46) Manuel Rivera Silva, Ob. cit., p. 144.
- (47) **Informe Razonado al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público**, rendido por la Comisión Redactora

del Código Fiscal Vigente, en el Código Fiscal de la Federación y Legislación Conexa, Edición de la Dirección de Estudios Hacendarios, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, sin fecha, p. 38.

- (48) Ibidem. "Estas sanciones administrativas pueden ser según el Art. 235 del Código Fiscal de la Federación: I. Multas administrativas (conforme a lo que establecen muchas fracciones de los artículos 236, 237, 238 y 239, estas multas pueden elevarse hasta la cantidad de diez mil pesos. Debe tenerse en cuenta que según lo que disponen los artículos 24 y 29 del Código Penal, la **multa** es una verdadera pena); II. Recargos (en algún caso -fracc. VII del Art. 236- pueden llegar al 48% del impuesto); y III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos. (Esta llamada sanción administrativa es también conforme a lo que disponen los artículos 24 y 45 del Código Penal, una verdadera pena). He aquí la demostración de que conductas subsumibles en las nueve fracciones del Art. 1º, son también integrantes de infracciones administrativas, según los Arts. 228, 229, 230 y 231 del Código Fiscal de la Federación: a) En la frac. I del Art. 1º de la Ley de Defraudación son subsumibles las infracciones descritas en las fracs. XIII y XXVI

del Art. 228 y en la frac. XVII del 230 del Código Fiscal de la Federación; b) en la frac. II del Art. 1º de la Ley de Defraudación, las fracs. II y III del Art. 228, IV y V del Art. 229 y XII del 230; c) en la frac. III del Art. 1º de la Ley de Defraudación, las fracs. VII y VIII del Art. 299; d) en la frac. IV. del Art. 1º de la nueva ley, la VI del Art. 228 del Código Fiscal de la Federación; e) en la V del mismo artículo y Ley, la XXXVII del Art. 228 del Código Fiscal; f) en la VI del Art. 1º de la Ley de Defraudación Impositiva, las fracs. V y XI del Art. 228 del Código Fiscal, frac. XIV del 229 y X del 230 del mismo Código; g) en la VII del Art. 1º de la nueva ley, las VII y IX del Art. 228; h) en la VIII del tantas veces citado Art. 1º de la Ley de Defraudación, las fracs. XIII del Art. 8º y XIV del 229; i) en la IX, las fracs. VII, VIII y IX del Art. 228 del Código Fiscal de la Federación. (Esta nota es de los autores citados, Ob. cit., p. 12).

- (49) Luis Garrido y Mariano Jiménez Huerra, Ob. cit., en Criminalia..., p. 12; en El Foro..., p. 398.
- (50) Ibidem, Criminalia, p. 15; El Foro..., pp. 402-403.

- (51) Ibidem, Criminalia..., p. 16; El Foro..., pp. 403-404
- (52) Ibidem, Criminalia..., p. 18; El Foro..., pp. 405-406
- (53) Ibidem, Criminalia..., pp. 14-15; El Foro..., pp. 401-402.
- (54) Los otros fueron, según lo declaró Julio Klein en esa oportunidad, los señores licenciados don Emilio Guzmán Tagle; don José Manuel Otero y don Octavio Alcalá. Asimismo, comentó que una vez que el anteproyecto quedó concluido y de don Antonio Martínez Báez, quienes, es de suponerse, lo aprobaron.
- (55) Julio Klein, la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, conferencia sustentada en la Academia de Jurisprudencia y Legislación, en: El Foro..., número 3, septiembre, México, 1948, pp. 231-232.
- (56) Ibidem, p. 234.
- (57) Ibidem, pp. 227-228.
- (58) Ibidem, pp. 226-227.
- (59) Ibidem, pp. 226-227.

- (60) Servando J. Garza, **Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano**, Ed. Cullara, T.G., S.A., México, 1949, p. 143-144.
- (61) *Ibidem*, pp. 144-146.
- (62) *Ibidem*, pp. 151-161.
- (63) Manuel Rivera Silva, *Ob. cit.*, p. 26. La suposición de este autor se basa en el perspectivismo, señalando que: "El perspectivismo como doctrina filosófica fue precisado por Ortega y Gasset, el cual manifiesta "que una de las cualidades propias de la realidad consiste en tener una perspectiva, esto (es), en organizarse de diverso modo para ser vista desde uno u otro lugar"; que "la perspectiva es el orden y forma que la realidad toma para el que la contempla. Si varía el lugar que él contemplador ocupa, varía también la perspectiva". (Esta nota es del autor al que estamos citando, *Ob. cit.*, p. 28).
- (64) Manuel Rivera Silva, *Ob. cit.*, pp. 28-30.
- (65) Emilio Margáin Manautou, *Ob. cit.*, p. 239.
- (66) *Ibidem*, p. 247.

- (67) Ibidem, pp. 248-249.
- (68) Luis Humberto Delgadillo, Ob. cit., pp. 7-8.
- (69) Luis Garrido y Mariano Jiménez Huerta, Ob. cit., Criminalia..., p. 15; El Foro..., p. 402.
- (70) Julio Klein, Ob. cit., p. 229.
- (71) Puede consultarse en Manuel Rivera Silva, Ob. cit., p. 158.
- (72) Manuel Rivera Silva, Ob. cit., p. 159.
- (73) Manuel Rivera Silva, Ob. cit., p. 137.
- (74) Don Mariano Jiménez Huerta dice que la "definición del delito de fraude contenida en los párrafos primero y último del artículo 386 ponen en relieve que sus elementos constitutivos son: a) una conducta falaz; un acto de disposición; y un daño y un lucro patrimonial". Véase su obra: **Derecho Penal Mexicano**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1973, T. IV, p. 133.
- (75) Francisco González de la Vega, **Derecho Penal Mexicano**, Ed. Porrúa, S.A., México, 1970, p. 231. Véase también su otra obra, el Código Penal Comentado..., pp. 281-383.

(76) Manuel Rivera Silva, Ob. cit., p. 149.

(77) Ibidem, pp. 149-150.

BIBLIOGRAFIA FUNDAMENTAL

BIBLIOGRAFIA FUNDAMENTAL

CORTINA PORTILLA, Manuel, Estudio Preliminar a la obra de Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, El Ilícito Tributario, en: Difusión Fiscal, Revista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Núm. 12, México, 1975.

ESCRICHE, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Ed. de Ch. Bouret, México, 1888.

FENECH, Miguel, Derecho Procesal Penal, Ed. Labor, S.A., Barcelona, 1952.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A., México, 1972.

FLORIAN, Eugenio, Elementos de Derecho Procesal Penal, Traducción de L. Prieto Castro, Ed. Bosch, Barcelona, 1934.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, S.A., México, 1966.

FRANCO SODI, Carlos, El Procedimiento Penal Mexicano.

GARZA, Servando J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultura, T.G., S.A., México, 1949.

GONZALEZ BUSTAMANTE, Juan José, Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., México, 1967.

GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., México, 1970.

GAXIOLA, F. Jorge, Algunos Problemas del Estado Federal, en: La Crisis del Pensamiento Político y otros Ensayos, Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, 1956.

GARRIDO, Luis y **JIMENEZ HUERTA**, Mariano, Estudio Crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva, en: Criminalia, Organó de la Academia Mexicana de Ciencias Penales, Núm. 1, México, 1948. También en El Foro, Organó de la Barra Mexicana-Colegio de Abogados, Núm. 4, México, 1948.

KLEIN, Julio, La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, en: El Foro, Organó de la Barra Mexicana-Colegio de Abogados, Núm. 3, México, 1948.

LERDO DE TEJADA, Francisco, Código Fiscal de la Federación, Comentado y Anotado, Ed. IEE, S.A., México, 1977.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1973.

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976.

RIVERA SILVA, Manuel, Los Delitos Fiscales Comentados, Ed. Ediciones Botas, México, 1949.

RIVERA SILVA, Manuel, El Procedimiento Penal, Ed. Porrúa, S.A., México, 1970.

TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., México, 1977.

ZARCO, Francisco, Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857), Ed. El Colegio de México, México, 1957.