
From the Selected Works of Bruno L. Costantini García

July, 2010

Delimitación Teórica del Delito Penal Fiscal

Bruno L. Costantini García



Available at: https://works.bepress.com/bruno_costantini/2/

DELIMITACIÓN TEÓRICA DEL DELITO PENAL FISCAL

BRUNO LAURO COSTANTINI GARCÍA

Sumario: I. Introducción. II. Distinciones entre los conceptos de derecho penal común y el derecho penal fiscal. III. El delito fiscal. IV. El delincuente y el ofendido en materia fiscal. V. El objeto del delito. VI. La querrela fiscal. VII. La denuncia fiscal. VIII. Diferencias entre la denuncia y la querrela. IX. A manera de corolario y conclusión. X. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El derecho penal fiscal, es un suelo desconocido para aquellos inmersos en la materia fiscal; sin embargo, la actualidad de nuestro país y la trascendencia de la obtención de recursos por la vía coercitiva, vuelve de interés el estudio del delito penal fiscal.

El levantamiento de querrelas penales por parte de las autoridades fiscales, ya sea como un medio coercitivo o de presión psicológica hacia los contribuyentes implementando la pena privativa de libertad como una medida de cumplimiento a las obligaciones tributarias, conlleva a la necesidad del derecho penal fiscal y el delito que se le atribuye a los contribuyentes por el incumplimiento a sus obligaciones tributarias

Es por ello, que un análisis de las figuras delictivas en materia fiscal conjuga dos ramas de las actualidades en el derecho: el penal y el fiscal y cobran importante trascendencia en la obtención de recursos de la hacienda pública, que no obstante la vía esencial es la obligación tributaria, el índice del incumplimiento de dicha obligación guarda una importante relación con el estudio y análisis de las infracciones fiscales que son tipificadas como delito cuando su comisión y efectos alcanzan consecuencias de gravedad extrema o requieren de un tratamiento especial.

El presente análisis parte del estudio de los elementos constitutivos del delito fiscal, la acción delictiva, los grados de ejecución, la consumación y los responsables, pretende distinguir el delito penal común del delito penal fiscal con base en sus elementos y pretende aportar una reflexión de la criminalización del delito fiscal en nuestros tiempos, usado por la autoridad hacendaria como un medio de represión y de opresión de los derechos de los contribuyentes.

II. DISTINCIONES ENTRE LOS CONCEPTOS DE DERECHO PENAL COMÚN Y EL DERECHO PENAL FISCAL

Se dice que el derecho penal es la rama del derecho público integrada por las leyes que tipifican la conducta ilícita de las personas, establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta.

Conviene aclarar que este concepto se apoya en un criterio tradicional genérico que tienen los estudiosos del derecho penal.

El criterio anterior va cediendo su lugar a otro para definir esta rama jurídica como un derecho rehabilitador o de readaptación de los sujetos de la conducta calificada de ilícita.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delito.

Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente, interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento.

El derecho penal fiscal se encuentra contenido en diversas leyes, si bien el código fiscal de la federación es la más importante de todas ellas.

Puede definirse el derecho penal como el conjunto de normas jurídicas relativas a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad que se aplican para lograr conservar el orden social¹.

Se ha definido también, como el conjunto de normas jurídicas que vinculan la pena, como consecuencia jurídica de un hecho cometido².

Para Fernando Castellanos el derecho penal *es* “la rama del derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tiene por objeto inmediato la creación y la conservación del orden social”³.

El derecho penal objetivamente se ha definido por otros autores como el conjunto de leyes que determinan los delitos y las penas que el poder social impone al delincuente a decir de Cuello Callón; para Pessina es el conjunto de principios relativos al castigo del delito; Liszt lo define como el conjunto de reglas establecidas por el estado que asocian el crimen como hecho a la pena como su legítima consecuencia; para Mezger el derecho penal es el conjunto de normas que regulan el ejercicio del poder punitivo del estado, conectando al delito, como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica; también se le ha definido como el conjunto de aquellas condiciones libres para que el derecho que ha sido perturbado por los actos de una voluntad opuesta a él.

En todas las definiciones anteriores se puede percibir la coincidencia en tres vertientes: 1) El delito; 2) La pena; y 3) La relación jurídica entre ambas en virtud de la norma que relaciona a una como consecuencia de la otra.

Coincido con los autores Raúl Carrancá y Trujillo y Raúl Carrancá y Rivas cuando definen al derecho penal objetivamente como “el conjunto de leyes mediante las cuales el estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de la misma a los casos de incriminación”⁴.

En México se emplea la denominación derecho penal sin embargo en otros países se emplea la denominación derecho criminal esto va relacionado según se tome como base de la definición de la pena o el delito, sin embargo aún en México en algunos estados como son Puebla y Yucatán se ha dado el nombre de *código de defensa social* lo que presupone que la base de la definición es la defensa social. La cual consideramos que es el objeto intrínseco del derecho penal.

De igual manera, surge la necesidad de estudiar y comprender al derecho penal desde los aspectos objetivo (mandato) y subjetivo (facultad).

Recordemos que el derecho objetivo en general es la norma en sí y el derecho subjetivo es aquel que nos otorga la facultad de hacer o dejar de hacer algo.

El derecho penal en sentido objetivo, es el conjunto de normas jurídicas establecidas por el estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad con que aquellos son sancionados⁵.

¹ Fernando González Floresgomez. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*, Porrúa, México, 32° ed., 1993, p.173.

² Edmund Mezger. *Derecho penal*, Bibliográfica, Argentina, 4° ed., 1954, Tomo II, p. 27.

³ Fernando Castellanos. *Lineamientos Elementales de Derecho penal*, Porrúa, México, 14° ed., 1998, p. 126.

⁴ Raúl Carranca y Trujillo. *Derecho penal Mexicano*, Antigua Librería Robredo, México, 7° ed., 1965, p. 112.

⁵ Eugenio Cuello Callón. *Derecho penal*, Nacional, México, 8° ed., 1947, Tomo I, p. 8.

Ahora, si el derecho subjetivo es el que nos concede la facultad de hacer algo, podemos decir que el derecho penal subjetivo es la facultad que tiene el estado de imponer y ejecutar un castigo a todo aquel individuo que cometa o exteriorice una conducta considerada como delictiva.

En el derecho penal en sentido subjetivo, es el derecho del estado a determinar, imponer y ejecutar las penas y demás medidas de lucha contra la criminalidad⁶.

Se puede concluir afirmando que el derecho penal es la rama del derecho público interno que se encarga de regular los procedimientos y penas a que se hacen acreedores los sujetos que cometen un delito tipificado y penalizado por la ley.

Es necesario estudiar la relación que guarda el derecho penal común con el derecho fiscal, siendo que el último de éstos es una de las ramas más completas y complejas del derecho, y toda vez que en muchos de los casos la solución a los problemas de interpretación que presentan sus normas exige permanentes y constantes estudios de los especialistas fiscales, para precisar y determinar cuando son aplicables supletoriamente las normas del derecho común al derecho fiscal, es necesario recordar que el derecho fiscal se puede definir como “el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del estado como fisco⁷”, comprendiendo a esta rama del derecho público como un conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares, la cual ha guardado una relación con el derecho penal, en el presente análisis.

La relación que guarda el derecho fiscal con el derecho penal es la primera de estas, ha tomado los principios básicos para tipificar las conductas infractoras de las disposiciones fiscales y la aplicación de las sanciones correspondientes. Igualmente, obtiene los principios rectores de este derecho, para tipificar los delitos fiscales que no se encuentran contemplados como tales en el derecho penal común.

En conclusión, tanto el derecho penal común y el derecho penal fiscal tienen un mismo fin, el de sancionar todo acto, hecho u omisión contrario a la ley correspondiente.

Por lo que se refiere al derecho penal respecto de los delitos especiales, se señala que el Estado, en cuanto representante de la sociedad organizada, tiene que velar por la vida misma de la sociedad, y fiel a esta obligación, establecer cuáles son las limitaciones necesarias para la efectividad de la vida gregaria.

Es pues bien sabido, que una de las ramas del derecho que intenta salvaguardar la efectividad de la vida gregaria de la sociedad es el derecho penal, y más aun acotando el estudio dentro de nuestra materia, es la del derecho penal fiscal, el cual como conjunto de normas jurídicas, no solamente tipifica las violaciones de las obligaciones de los particulares, sino también las violaciones de las obligaciones de los servidores públicos en su caso, uno de los cuales es materia del presente estudio, como veremos más adelante. Así mismo, el código penal federal define en su artículo 7º al delito.

La existencia de las llamadas leyes especiales punitivas tiene su apoyo en la disposición del artículo 6º del código penal federal.

Así es que siendo el código fiscal de la federación en este caso la ley especial, prevalece ante las disposiciones generales. Sin embargo, ello en ningún modo quiere decir que apriorísticamente deban otorgársele plena legalidad a las leyes especiales, sino que únicamente preferencia.

Es dentro del marco del derecho fiscal en relación con el derecho penal común, surge el derecho penal fiscal, el cual ha venido generando una nueva cultura fiscal y al igual que dentro del derecho penal común, el derecho penal fiscal tiene que seguir una lógica jurídica para determinar el quebrantamiento de la norma vigente.

⁶ *Ibidem.*, p. 8.

⁷ Emilio Margain Manautou. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 6º ed., 1981, p. 22.

La denominación o concepto de derecho penal fiscal, derecho fiscal penal, derecho punitivo fiscal, derecho penal tributario y otras más, se han venido utilizando desde la década de los cuarentas, para significar a la materia encargada de estudiar los delitos fiscales, siendo éstos el contenido de la materia denominada derecho penal fiscal.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto lo trae, como consecuencia la aplicación de una sanción.

El derecho penal fiscal está conformado por la violación de las normas jurídicas fiscales así como, de las sanciones que son consecuencia de esas transgresiones, que a su vez comprenden el derecho penal tributario.

Margarita Lomelí Cerezo define al derecho penal tributario como “las normas y leyes que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco⁸”. A su vez Pugliese define al derecho penal fiscal como “el derecho que establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación fiscal”.

Pretendiendo dar una definición objetiva del derecho penal fiscal, lo podemos entender como el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delito y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias.

En relación a la anterior definición, recordemos que el código fiscal de la federación comprende en su título IV, dos capítulos el de las infracciones fiscales y el de los delitos fiscales.

Es así, que después de asentada una definición de derecho penal fiscal o derecho punitivo fiscal u otra de sus acepciones citadas anteriormente, es necesario ocuparnos de la autonomía del derecho penal fiscal.

Enseguida se hace referencia a algunas opiniones doctrinarias sobre la naturaleza del derecho penal tributario o fiscal, advirtiendo que no existen autores que pretendan proclamar la total autonomía del derecho penal fiscal.

A manera de discusión doctrinaria se analizan dos grupos:

El primero que agrupa a *aquellos que sostienen que el derecho penal fiscal es independiente o autónomo del derecho penal común*, de los cuales Giuseppe Maggiore, Dino Jarach y Manuel Andreozzi son sus mayores exponentes.

Maggiore, considera que existe un ilícito fiscal o delito de hacienda y que el derecho penal fiscal o de hacienda *es* una rama del derecho administrativo, aunque reconoce expresamente que el principio *nullum crimen sine lege* vale también para los delitos de hacienda. Menciona, además, que sus penas son en general pecuniarias, a veces restrictivas de la libertad personal y que esas sanciones pecuniarias no son tan solo reacciones penales, pues se convierten en ventajas económicas del “estado, por lo cual a menudo se confunde la pena con el resarcimiento del daño⁹”; por su parte el segundo de los autores señalados considera que las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al derecho penal común, sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contiene el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con *autonomía estructural*; sin embargo, el citado autor admite la identificación ontológica del ilícito fiscal con el ilícito penal y la conveniencia de aplicar a aquel los principios de derecho penal común. Finalmente el último de los citados afirma que “las contravenciones fiscales no debe estar en el derecho penal común, sino deben formar parte del derecho penal fiscal, ya que, como el señala, las violaciones cometidas en materia fiscal son violación que se castigan con sanciones que,

⁸ Margarita Lomelí Cerezo. *El Poder Sancionador*, Continental, México, 1º ed., 1961, p. 183.

⁹ Giuseppe Maggiore. *Derecho penal*, Themis, Colombia, 1º ed., 1954, Vol. I, p. 48.

para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas... Ya que puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción¹⁰.

El segundo grupo, o sea la de *aquellos que sostienen que ambas materias tienen la misma naturaleza y no guardan distinción especial alguna* es sostenida por autores de la talla de Fernando Sáinz de Bujanda, Francisco L. Menegazzi y Rafael Bielsa; de los cuales el primero es quien piensa que el derecho penal fiscal, como parte del derecho punitivo general, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada, tras muchos esfuerzos, en esta rama del derecho público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario, con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuricidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico – penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario¹¹. Por su parte, Menegazzi, sostiene que no es posible pensar en una independencia entre el derecho penal común y el derecho penal fiscal, ya que una independencia tal presidiría del estudio histórico del problema y se atendería a diferenciaciones conceptuales cuyo defecto provendría de desatender las contingencias del desarrollo de las instituciones en el tiempo y el último, pero no menos importante, no acepta la autonomía del derecho penal fiscal. Lo define como el derecho represivo de la administración fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las leyes fiscales. Dice textualmente: “ya hemos dicho que en concepto nuestro el derecho penal es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores no pueden justificar un derecho fiscal autónomo¹²”; insiste categóricamente en la unidad del derecho penal, ya que se funda en que los principios generales son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva tiene por base la sanción; aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ella no deja de formar parte del derecho penal general en el sentido de derecho común. La pena que se impone al infractor de la norma fiscal, tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general¹³.

Nuestra posición, en relación a este cuestionamiento, con relación a los conceptos doctrinarios, definiciones y teorías del derecho penal común, es avocarnos a que el derecho penal es uno, como dice Bielsa, ya que los principios doctrinarios del derecho penal común, son de aplicación supletoria dentro del derecho fiscal para la persecución de los delitos fiscales; y que a raíz de un análisis objetivo de nuestro sistema jurídico, postro la consideración de que hay un alto grado de autonomía legislativa, ya que mientras que las normas de derecho penal común se encuentran generalmente en los códigos penales, las normas de derecho penal fiscal se encuentran en el código fiscal de la federación, así como dentro de las diversas leyes tributarias.

De lo anterior podemos concluir, que puede admitirse una autonomía didáctica del derecho penal fiscal, y aunque la adecuación de las figuras delictivas en materia tributaria tiene su propia dogmática, regida por principios generales de derecho penal común, la importancia de las mismas generan figuras y procedimientos con características propias y esenciales.

Tomando en consideración que la finalidad que se persigue, al establecer una norma penal en un ordenamiento legal, como lo son los de carácter tributario, le imponen a dicha norma determinadas características, que la distinguen claramente de los demás delitos, y así presentamos en el cuadro 1 los rasgos diferenciales que distinguen a la norma penal fiscal del derecho penal común:

¹⁰ Andreozzi, Manuel. *Derecho Tributario Argentino*, Tipográfica Editora, Argentina, 1º ed., 1951, pp. 363 y 364.

¹¹ Fernando Sáinz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, España, 1º ed., 1955, p. 460.

¹² Rafael Bielsa. *Estudios de Derecho público*, Depalma, Argentina, 1º ed., 1951, Tomo II, p. 511.

¹³ Margarita Lomelí Cerezo. *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 3º ed., 1998, p. 146.

Cuadro 1: características y rasgos diferenciales entre el derecho penal fiscal y el derecho penal común

Derecho Penal Fiscal	Derecho Penal Común
<ul style="list-style-type: none"> • Concibe la reparación civil y delictual. • Sanciona tanto los hechos delictivos como lo no delictivos (infracciones administrativas). • Sanciona tanto a las personas físicas como a las personas morales. • Sanciona con penas pecuniarias a los incapaces y les impone responsabilidad. • Sanciona a personas que no intervienen en la relación jurídica fiscal. • En los casos de delito presume dolo, salvo prueba en contrario. • Solo atiende a la reparación del daño 	<ul style="list-style-type: none"> • Concibe solo la reparación delictual; toda vez que cuando haya lugar a la reparación del daño, éste debe cuantificarse o determinarse conforme al derecho civil, salvo que se imponga como pena en la misma sentencia, deberá cumplirse en términos de esta. • Solo sanciona los hechos delictuosos. • Solo sanciona a las personas físicas. • No les imputa responsabilidad alguna. • Solo sanciona a los que intervinieron en la concepción o comisión del delito a los que lo ejecutan y a los que encubren a estos. • No se presume el dolo. • Atiende principalmente al castigo corporal y subsidiariamente a la reparación del daño.

Fuente: Elaborado con base en los datos obtenidos en el título IV de las infracciones y delito fiscales del código fiscal de la federación y el código penal federal.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que los principios generales del derecho penal común son aplicables al derecho penal fiscal. Algunos de estos principios son:

“es razonable extender a la materia de las infracciones fiscales, el principio de derecho penal de que la ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos en favor del infractor, a hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca y terminante disposición en contrario. El artículo 232 del código fiscal engloba, dentro del término de "sanciones", medidas de carácter muy diverso, como las multas que puede imponer la autoridad administrativa y la prisión, que sólo puede decretar la autoridad judicial, lo que nos revela que pertenecen a la misma categoría los delito fiscales y otras infracciones no calificadas de delictuosas. Regulando la materia de las infracciones, el propio código previene (artículo 241) que, en todo lo no expresamente previsto, se aplicarán las reglas del código penal, entre las cuales se hallan establecidas por los artículos 56 y 57. Finalmente, cabe decir que el lema del derecho criminal "nullum crimen, nulla poena sine lege" corresponde con exactitud, en su espíritu, al principio contenido en el artículo 11 del código fiscal: "las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva"¹⁴.”

“si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el

¹⁴ *Retroactividad de la Ley Fiscal Más Benigna*, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. CXXV, p. 1643.

estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la carta magna¹⁵.”

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sustentado algunas tesis relativas a este punto, las cuales se transcriben para su estudio:

“si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el capítulo cuarto, título segundo del código fiscal de la federación, se puede concluir que el artículo 45 de ese ordenamiento establece la supletoriedad del código federal penal en todo lo no previsto en ese título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del derecho penal sí tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las contravenciones o infracciones administrativas, sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otras consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambas, elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica¹⁶.”

Una vez asentado el ámbito material de estudio, el cual es el derecho penal fiscal, proseguiremos con el estudio de la dogmática del delito, sus conceptos, principios y elementos que lo constituyen.

III. EL DELITO FISCAL

El delito tiene sus orígenes en la realidad social y humana, que aunque los autores hayan tratado, en vano, de producir una definición del delito con validez universal, ha venido cambiando con el actuar de los pueblos y las épocas en que se sitúan, dichas mutaciones no hacen imposible un concepto de delito caracterizado jurídicamente, por medio de formulas generales determinantes de sus atributos.

Ignacio Villalobos, refiere que la palabra delito, deriva del supino *delictum* del verbo *delinquere*, a su vez compuesto de *linquere*, dejar, y el prefijo *de* en la connotación peyorativa, se toma como *linquere viam* o *rectam viam*: dejar o abandonar el buen camino¹⁷.

Los conceptos apuntados, así como otros autores, coinciden en aceptar como significado etimológico de la palabra delito, la de “apartarse o dejar atrás el buen camino señalado por la norma o la ley”, es decir, que desde el origen de la palabra delito, se refería para aludir a un comportamiento no deseado por la sociedad alejada de las pautas de conductas idóneas. De esta manera, la historia registra desde la antigua roma que ya se distinguía entre delitos públicos (*crimina*) y delitos privados (*delicta*), precisando que las primeras ponían en peligro evidente a toda la comunidad, se perseguía de oficio por las autoridades o a petición de cualquier ciudadano y se sancionaban con penas públicas (decapitación,

¹⁵ Tesis 2a./J. 8/98, *Multas Fiscales. Deben Aplicarse en Forma Retroactiva las Normas que resulten Benéficas al Particular*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VII, Marzo de 1998, p. 333.

¹⁶ Tribunal Fiscal de la Federación, *Principios Generales de Derecho penal. Son aplicables al campo de las Infracciones Administrativas*, Tesis TASSS-2477, Segunda Época, t. II, enero a marzo de 1981, p. 569.

¹⁷ Ignacio Villalobos. *Derecho penal Mexicano*, Porrúa, México, 3º ed., 1975, p. 89

ahorcamiento en el árbol infelix, lanzamiento desde la roca tarpeya, *et alli*), y tenían orígenes militares y religiosos. Los segundos, causaban daño a un particular y solo indirectamente provocaban una perturbación social, se perseguían a iniciativa de la víctima y daban lugar a una multa privada a favor de ella.

Los juristas clásicos romanos definían al delito como “el acto ilícito que se castiga con una pena; por lo tanto en su lenguaje clásico *delictum* sería todo acto antijurídico del que se deriva una obligación penal y una acción penal¹⁸”.

A partir del siglo XVIII, concretamente desde la revolución francesa, la responsabilidad penal se hizo personal, así se estima que solo el hombre es sujeto del delito, porque solo los seres racionales tienen la capacidad para delinquir.

Son varias las definiciones que en la doctrina y en algunos códigos penales se han dado al delito, como la de Jiménez de Asúa, que entiende por tal “el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal¹⁹”; la de Cuello Callón que cree que el delito se configura como “la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible²⁰”.

El delito es verdaderamente configurado por su sanción penal, si no hay ley sancionadora no existirá delito. Esta definición, ya incluye elementos fundamentales del delito que, posteriormente, anotaremos de manera particular, tales como la tipicidad y otras.

Soler lo define como “una acción típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura legal conforme a las condiciones objetivas de esta²¹”, por lo cual sus elementos sustantivos son: la acción, la antijuridicidad, la culpabilidad y la adecuación a una figura.

Otros autores, como Luis Rodríguez Manzanera, en su obra *criminología* consideran que delito es: la acción u omisión que castigan las leyes penales, es la conducta definida por la ley.

De esta manera puede señalarse que el delito es un acto humano que ha de ser antijurídico, previsto en la ley como delito y cuyo acto ha de ser culpable, imputable a dolo, intención, culpa o negligencia y que debe estar sancionado con una pena, ya que si no hay penalidad, no existirá delito.

Siendo el principal exponente de la escuela clásica, exponemos la definición de delito de Francisco Carrara; dicho autor lo define como “la infracción de la ley del estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso²²”.

Respecto a México, el código penal de 1871, define al delito como la infracción voluntaria de la ley penal, haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que ordena. El código penal de 1929 lo conceptuaba como la lesión de un derecho protegido legalmente por una sanción penal.

En el código penal vigente se define que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

El delito ha sido definido de manera breve como “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, definición contenida en el artículo 7º del código penal federal. Dicha definición significa que el delito puede consistir en un *hacer* (realizar algo que se encuentra prohibido por la ley) o un *no hacer* (dejar de hacer algo que la ley manda). Tanto en un caso como en el otro, se trata de una conducta humana; solo el hombre puede cometer delito.

¹⁸ Sabino Ventura Silva. *Derecho Romano*, Porrúa, México, 14º ed., 1997, p. 391.

¹⁹ Luis Jiménez de Asúa. *La Ley y el Delito*, Sudamericana, Argentina, 1º ed., 1980, p. 14.

²⁰ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 7.

²¹ Sebastián Soler. *Derecho Argentino, Parte Especial*, Edición tipográfica, Argentina, 3º ed., 1970, Tomo III, p. 39.

²² Fernando Castellanos, *Op. cit.*, pp. 125 y 126.

La anterior definición que establece el mencionado ordenamiento jurídico, no es una definición a la que se llegó por momento de lucidez jurídica, sino que viene de un estudio teórico a través de la historia.

Para poder comprender el delito fiscal, es necesario, antes, entender lo que es un delito, para ello, haremos el estudio pertinente del presente concepto.

En el artículo 7° del código penal de 1931 para el distrito federal en materia común y para toda la república en materia federal, establece en su primer párrafo: “delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, definido de igual manera en el ordenamiento vigente.

Siendo así, dentro del derecho positivo mexicano los elementos del delito se configuran en un acto y omisión, es decir, una acción o lo que es lo mismo, la voluntad, externamente manifestada por un movimiento del agente o por la falta de realización de un hecho positivo exigido por la ley, y que esté sancionado por la ley penal. Esto implica la obligación del establecimiento de los tipos legales por la normación punitiva.

A consecuencia de lo anterior, ya comprendido el concepto de delito en el derecho penal común, es de esencial naturaleza estudiar el concepto de delito fiscal dentro de las leyes tributarias.

Entendiendo por delito, en general dentro el derecho positivo mexicano, como todo acto u omisión que sancionan las leyes penales, podemos a modo de suplencia definir al delito fiscal, como *todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales*, esta definición supletoria es necesaria para entender la concepción de dicha palabra, ya que dentro el código fiscal de la federación no se encuentra ninguna definición de dicha palabra, y así haciendo uso del artículo 5°, segundo párrafo, podemos llegar a un concepto de delito fiscal.

Gregorio Rodríguez Mejía, define al delito fiscal de la siguiente forma: “después de haber conceptualizado la infracción como toda violación a una ley, se propone, para efectos prácticos, la siguiente idea de delito fiscal: infracción imputable a una persona física que amerita una pena distinta de la económica”²³.

Ahora bien, en materia tributaria, la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

En este sentido podemos mencionar, que dentro del código fiscal de la federación se encuentra una lista de las conductas delictivas, tanto de los contribuyentes como de las autoridades fiscales; para ello podemos entender que de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarías pueden surgir dos tipos de delito fiscales, el primero que surge de la acción indebida de las autoridades fiscales, en el cual el ofendido o víctima es el contribuyente, y el que surge de determinada acción u omisión del contribuyente, el cual es constitutivo de un delito fiscal según las disposiciones del código tributario federal y dentro del cual el ofendido o la víctima es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se aclara que en materia fiscal es la naturaleza de la sanción, ya sea pecuniaria o corporal, la que determina cuando estamos frente a una infracción o un delito fiscal, o frente a ambos; por lo que haremos una breve diferenciación entre los conceptos de delito fiscal e infracción fiscal, ya que en México la doctrina y la legislación fiscal no han establecido una clara diferenciación entre una infracción de carácter administrativo y la conducta considerada como delictiva y sancionada como tal.

“¿qué se entiende por infracción y qué por delito en materia fiscal? Y ¿qué responsabilidad se sigue de unas y de otros?”²⁴”

²³ Gregorio Rodríguez Mejía. *Evasión Fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Año XXXIV, Número 100, enero-abril 2001.

²⁴ Dino Herach. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Argentina, 1° ed., 1976, Tomo I, p. 193.

Me interesa reiterar en este punto que nos encontramos en materia de derecho fiscal y que, en buena parte, sólo tiene validez en esta disciplina lo que aquí se exprese.

Una infracción, como el vocablo, se interpreta gramaticalmente (y esto tiene el mismo sentido en derecho fiscal): es la violación de una ley.

La doctrina señala que: *Infracción*, del latín *infractio*, significa quebrantamiento de la ley o pacto. Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión²⁵.

La expresión *infracción* con gran frecuencia se emplea erróneamente, sobre todo por personas sin conocimientos jurídicos.

Ya que anteriormente hemos hecho referencia al concepto de delito fiscal, haremos solo una breve reseña del mismo concepto; el código penal federal en su artículo 7º define el delito como el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

Además del manifiesto error de la utilización de la palabra *sancionan*, este concepto en la materia fiscal debe depurarse.

Si hemos dicho que la infracción es la violación a una ley, el delito hemos de decir que es una infracción que de acuerdo con el derecho, amerita una pena corporal.

Ya que el código fiscal de la federación solamente distingue entre una infracción y un delito tributario, pero no define las características que permitan diferenciar la conducta que da lugar a la infracción y a la existencia de un delito tributario, habrá que establecer diferencias entre infracción y delito fiscal, además de la que se expresa en las ideas de los párrafos anteriores:

Cuadro 2: diferencias entre la infracción y el delito fiscal

infracción fiscal	delito fiscal
<p>Infracción: Acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumpliendo un compromiso contraído.</p> <p>Infracción fiscal: Toda trasgresión o incumplimiento de una ley, de carácter fiscal, que debe ser sancionado.</p>	<p>Delito: Acto u omisión constitutivo de una infracción de la ley penal. Según el art. 7º del código penal federal es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.</p> <p>Delito fiscal: Los delito fiscales consisten en realizar conductas encaminadas a burlar o engañar a la autoridad hacendaría para obtener un beneficio y se relacionan con el incumplimiento de obligaciones fiscales.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • La infracción es el género de lo ilícito. 	<ul style="list-style-type: none"> • El delito es una especie de ese género.
<ul style="list-style-type: none"> • La infracción fiscal, según el artículo 70 del código fiscal de la federación amerita una pena económica, en forma de multa. 	<ul style="list-style-type: none"> • El delito amerita pena corporal (pena privativa de la libertad).
<ul style="list-style-type: none"> • La multa la aplica la autoridad fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • La pena corporal, la autoridad judicial.

Fuente: elaborado con base en los datos obtenidos en el título IV *de las infracciones y delito* fiscales del código fiscal de la federación.

En armonía con nuestro sistema jurídico tributario, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la forma de actuar de los funcionarios públicos, en su caso, se puede clasificar en infracción o como delito, de lo cual se puede desprender que existe el problema de que un ilícito sea sancionado tanto en el ámbito penal como en el administrativo, lo que iría en contra del

²⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México, 4º ed., 1991, Tomo II, p. 1711.

principio jurídico *non bis in idem*, que se encuentra consignado en el artículo 25 constitucional. Obviamente la conducta ilícita no se sanciona dos veces, sino que en realidad la sanción presenta un doble aspecto: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica) que son impuestos por autoridades distintas.

Existen algunas teorías para intentar establecer esta diferencia entre infracción y delito; a saber la *teoría cualitativa*, que señala que el delito es una creación jurídica que protege a los derechos de los ciudadanos y que la infracción es una creación política que protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de estos derechos, esta teoría considera, conforme a la antijuridicidad, que el delito atenta contra la moral o contra el derecho natural, en tanto que en la infracción se busca evitar la conducta ilícita por razones de conveniencia para el estado; que tomando en consideración el riesgo, nos dice que el delito supone la producción de un daño, o la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, que solo implica un peligro no deseado por el estado, y se presenta aun sin el ánimo del infractor; y que considerando la culpabilidad, nos dice que en las infracciones el dolo se presume sin que se admita prueba en contrario, por lo que la imposición del juzgador se reduce a probar objetivamente la violación a la norma, lo cual no ocurre en materia de delito. La otra teoría que intenta establecer esta diferencia es la *cuantitativa*, que se desentiende de la esencia de ambos ilícitos, pues considera que la infracción es una violación a reglas de conducta de poca importancia para la conservación del orden social, en tanto que en el delito la gravedad del ilícito es mucho mayor, o lo que lo mismo, la infracción es un delito pequeño.

Por último, tenemos a la *teoría legislativa*, que considera que la diferencia esta en la apreciación del legislador quien, por razones circunstanciales y de necesidades sociales delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delito.

Podemos, en criterio, argüir que la *teoría legislativa* es la recogida por nuestro sistema tributario, ya que no define que debe entenderse por delito o por infracción, sino que simplemente enuncia conductas típicas.

Ya sentadas las diferencias entre delito e infracciones fiscales, podemos comentar aun más sobre el concepto de delito fiscal.

Podemos decir que desde el punto de vista material los delito fiscales ni son todos lo que están, ni están todos los que son, porque no todas las figuras delictivas que contiene el código fiscal de la federación se relaciona con las contribuciones ni tienen como sujeto pasivo al estado en su calidad de fisco.

El concepto de delito fiscal puede ser amplio²⁶, en tanto que se trate de todo ilícito que atente contra la hacienda pública federal, estatal o municipal.

Siendo materia de este estudio, nos referimos a un concepto restringido, el cual consiste en referirlo de manera exclusiva a las figuras delictivas que están inmersas en el código fiscal de la federación.

A fin de delimitar, aún más el objeto de estudio, podemos mencionar la siguiente clasificación de los delitos fiscales de Mario Alberto Torres Blanco²⁷:

²⁶ Rodolfo Cepeda Lópezhermosa. *El Derecho penal Fiscal en Derecho penal Contemporáneo*, Revista del Seminario de Derecho penal de la Facultad de Derecho de la UNAM, No. 11, diciembre de 1965, México, p. 95.

²⁷ Mario Alberto Torres Blanco. *Teoría y Práctica de los Delito Fiscales*, Porrúa, México, 2º ed., 2001, p. 40.

1. *Reglas específicas*: requisitos de procedibilidad, sobreseimiento, sanción pecuniaria, participación, encubrimiento, agravantes, tentativa, delito continuado, prescripción de la acción penal, beneficios a los condenados.
2. *Delito en materia de comercio exterior*: contrabando y delito equiparables.
3. *Delito de defraudación fiscal y equiparable*.
4. *Otros delito fiscales*:
 - a) Relacionados con el registro federal de contribuyentes.
 - b) Relacionados con la contabilidad e información confidencial.
 - c) Depositaria infiel.
 - d) Relacionados con los medios de control y registro.
 - e) Relacionados con las visitas domiciliarias.
 - f) Relacionados con “amenazas”.
 - g) Robo y daño de mercancías de comercio exterior bajo control fiscal.

En suma, podemos concluir de lo anterior que para poder definir lo que es un delito fiscal, no solo basta entender el origen de dicha palabra y sus varias acepciones doctrinarias, sino además, como veremos más adelante, es necesario entender las características de un delito fiscal, que a forma de señalamiento son: *conducta, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad*. De esto no ocuparemos más a fondo en los siguientes puntos; ya que consideramos que el estudio de los delitos especiales, y en particular de los delitos fiscales, debe efectuarse aplicándose la teoría del delito a cada delito en particular, pues de otra manera no sería posible conocer la figura delictiva en toda su integridad dogmática.

En la práctica existe una circunstancia que se presenta de manera muy común, que se hace consistir, en que, olvidamos que todas las leyes que describen delito presuponen o contienen de manera implícita otros elementos que no aparecen de manera textual en la descripción legal, esto ocurre, no sólo con los delito del orden común, sino también con los delito fiscales por lo que pasaremos a hacer un estudio profundo acerca de los elementos genéricos del delito fiscal.

A manera de proemio podemos mencionar, que los elementos del delito son las partes que lo integran, son los aspectos positivos, a cada uno de los cuales corresponde uno negativo, que llega a ser la negación de aquél; significa que anula o deja sin existencia al positivo y por tanto, al delito.

Ya que nuestro estudio versa sobre el delito fiscal, entendido este como el ilícito que se describe en el código fiscal de la federación, nos avocaremos solamente al estudio de los elementos positivos del delito fiscal, los cuales a saber son la *conducta*, la *tipicidad*, la *antijuricidad*, la *culpabilidad*, la *imputabilidad* y la *punibilidad*.

Es necesario y prudente sentar las bases acerca de lo que actualmente se entiende por elementos del tipo penal y cuerpo del delito, es necesario explicar esta discusión doctrinal y dogmática de dichos conceptos para sentar la base de partida de nuestro estudio.

Sabido es por todos, que nuestra Constitución federal contempla un conjunto de derechos subjetivos para el ciudadano que, en la práctica, son mejor conocidos como *garantías individuales*. Dentro de esos trascendentales derechos existen unos que se conocen como garantías en materia penal, comprendidas en los artículos 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 de nuestra Carta Magna, que a grandes rasgos, tanto en el aspecto material como formal, de alguna forma coinciden con los 10 axiomas del sistema garantista en materia penal, de que habla Luigi Ferrajoli en su obra *derecho y razón*, en la que, además, acertadamente indica que un estado en el que se cumplan en los hechos y a cabalidad esas garantías o axiomas es un ideal y algo difícilmente alcanzable en su totalidad. Esos axiomas son: *nulla poena sine crimine; nullum crimen sine lege; nulla lex (poenalis) sine necessitate; nulla necessitas sine iniura; nulla iniura sine actione; nulla actio sine culpa; nulla culpa sine iudicio; nullum iudicium sine accusatione; nulla accusatio sine probatione; nulla probatio sine defensione*.

Sin embargo, los estados democráticos modernos han venido perfeccionando su sistema penal para ascender, día con día, a un nivel superior de desarrollo.

En el caso de conceptos de primer orden en materia penal, como son *cuerpo del delito* y *probable responsabilidad* o como lo fue el concepto de *elementos del tipo penal*. Con relación a este último que en 1994 sustituyó al añejo concepto de *cuerpo del delito*, acontece que fue definido en la ley secundaria, texto que quedó inmerso en el código de procedimientos penales del distrito federal en atención a la dualidad de facultades con que contaba el congreso de la unión. No obstante, en algunos estados de la república el órgano legislativo se limitó a cambiar la mención de *cuerpo del delito* por la de *elementos del tipo penal*, sin que existiera ninguna modificación y contrariando el espíritu del nuevo precepto constitucional. Ello motivó que la primera sala de la suprema corte de justicia de la nación emitiera una tesis sobre el particular, indicando que los elementos del tipo penal debían ser los mismos que están señalados en el ordenamiento procesal federal en materia penal.

Son de igual importancia, para poder comprender ¿qué es cuerpo del delito? Y ¿qué es el tipo penal?, las siguientes tesis jurisprudenciales, que se transcriben para su estudio:

“Por cuerpo del delito debe entenderse el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyan el delito, con total abstracción de la voluntad o del dolo, que se refiere sólo a la culpabilidad, pues así se desprende del capítulo relativo a la comprobación del cuerpo del delito²⁸.”; asimismo, “por cuerpo del delito debe entenderse el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyan la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la ley penal²⁹”, y que para “su comprobación constituye la base de todo procedimiento penal, y sin ella no puede declararse la responsabilidad del acusado, ni imponérsele pena alguna³⁰.”

“Es incuestionable que a raíz de las reformas a los artículos 16 y 19 de la Constitución general de la república, del ocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve, relativas a los requisitos de fondo para decretar tanto una orden de aprehensión como un auto de formal prisión, destacan, entre otros, la acreditación del cuerpo del delito, el cual, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 168 del código federal de procedimientos penales, se entiende como el conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera. Ahora bien, del análisis de la definición anterior, se advierte que para el dictado de una orden de aprehensión o un auto de formal prisión, no se requiere la demostración de los elementos moral o subjetivos del delito, esto es, el dolo o la culpa, sino sólo de los objetivos, materiales o externos, y en determinados casos, cuando la conducta típica lo requiera, los normativos. En efecto, es hasta la sentencia definitiva cuando el juzgador debe entrar al estudio de los aspectos moral o subjetivo del ilícito, entre los que se encuentran, el dolo o la culpa, ya que éstos, bajo el anterior concepto de elementos del tipo penal, forman parte de los elementos del delito en general. Consecuentemente, como las reformas de marzo de mil novecientos noventa y nueve, a los artículos 16 y 19 de la Constitución federal, únicamente comprenden lo concerniente a que la institución denominada cuerpo del delito sólo es aplicable a las exigencias para librar una orden de aprehensión o dictar un auto de formal prisión, jurídicamente es posible interpretar que dicha reforma no modificó en lo sustancial los demás aspectos, esto es, aquellos que introdujo la figura de los elementos del tipo

²⁸ Tesis 845, *Cuerpo del Delito*, Apéndice de 1995, Quinta Época, t. II, Parte HO, p. 544.

²⁹ Tesis 848, *Cuerpo del Delito*, *Concepto De.*, Apéndice de 1995, Sexta Época, t. II, Parte HO, p. 545.

³⁰ Tesis 846, *Cuerpo del Delito*, Apéndice de 1995, Quinta Época, t. II, Parte HO, p. 544.

penal en septiembre de mil novecientos noventa y tres; por esa razón, el concepto de elementos del tipo penal sigue prevaleciendo para la sentencia definitiva, por no verse afectada con dichas reformas³¹.”

“A partir de la reforma sufrida por el artículo 16 constitucional que entró en vigor el cuatro de septiembre del año en curso, para que una orden de aprehensión pueda ser dictada es menester que exista denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado³².”

“El artículo 19 constitucional dispone en su primera parte que ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión en el que se expresarán el delito que se impute al acusado, el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que arroje la averiguación previa, los que deberán ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado. Por ello, dado el principio de supremacía constitucional plasmado en el artículo 133 de nuestra carta magna, los jueces se encuentran obligados a dictar los autos de formal prisión acorde a los requisitos que exige el artículo 19 constitucional para tener por comprobado el cuerpo del delito, no los elementos del tipo penal, pues mientras que el cuerpo del delito exige únicamente se acrediten los elementos objetivos del delito, los elementos del tipo penal requieren del acreditamiento de todos los elementos objetivos, subjetivos y normativos, como son: 1) la existencia de una acción u omisión que lesione un bien jurídico o lo ponga en peligro, 2) la forma de intervención del sujeto activo, 3) si la acción u omisión fue dolosa o culposa, 4) la calidad de los sujetos activo y pasivo, 5) el resultado y su atribuibilidad a la acción u omisión, 6) el objeto material, 7) los medios utilizados, 8) las circunstancias de lugar, tiempo, modo y ocasión, 9) los elementos normativos y, 10) los elementos subjetivos específicos, así como la probable responsabilidad del inculcado; además, deben señalarse todas las modificativas del delito o sus calificativas que pesen sobre el inculcado en la comisión de una conducta delictiva³³.”

“Si bien es cierto que el anterior texto del artículo 19 constitucional establecía que para dictar un auto de formal prisión debían precisarse y analizarse los elementos materiales del delito y que en el texto actual del referido artículo 19 constitucional se habla de elementos integradores del tipo penal, no menos cierto es que esos términos (materialidad del delito y elementos integradores del delito), participan de la misma naturaleza, es decir tienen el mismo significado, tan es así que el texto actual del

³¹ Tesis III.2o.P.67P, *Cuerpo del Delito, Concepto Del. Sólo es aplicable a la orden de aprehensión y al auto de formal prisión, de acuerdo con las reformas a los artículos 16 y 19, de la constitución general de la república, publicadas el ocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XII, Septiembre de 2000, p. 735.

³² Tesis VII.P.J/35, *Artículo 16 Constitucional Reformado*, Semanario Judicial de la Federación y Su Gaceta, , Octava Época, t. 74, Febrero de 1994, p. 71.

³³ Tesis XXI,4o.1, *Auto de Formal Prisión. Debe reunir los requisitos previstos en el Artículo 19 Constitucional, independientemente de lo que al respecto se establezca en la Ley que lo regule, dado el principio de supremacía constitucional (Código de Procedimientos Penales del Estado de Guerrero)*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIII, Enero de 2001, p. 1686.

*artículo constitucional en comento de cualquier modo obliga a la autoridad judicial a precisar y examinar los elementos materiales del tipo penal del delito de que se trate*³⁴.”

El *cuerpo del delito* es una figura tradicional y que se ha adecuado a través del transcurso del tiempo en nuestro derecho penal mexicano, dando lugar nuevamente a la teoría causalista, en cambio el concepto de *elementos del tipo penal del delito que se impute*, fue una importación que se hace de la teoría finalista, cuyos principales estudiosos los encontramos en Alemania, concepto que generó controversias y confusiones ya que rompía de la noche a la mañana con toda la tradición jurídica penal de nuestro país. No fue necesario el transcurso de muchos años para la rectificación y retomar nuevamente el concepto del *cuerpo del delito*, para muchos estudiosos del derecho penal esta reforma puede implicar un retroceso, pero para muchos otros implica la utilización de un concepto que por largo tiempo se desarrolló en el país.

El diccionario jurídico mexicano, define al cuerpo del delito como: “aquel concepto cuyo contenido comprende todos aquellos extremos que el juzgador debe comprobar plenamente como condición de la procedencia del auto de formal prisión o de sujeción a proceso”³⁵.

La doctrina, a través de Moreno Cora, en su libro *tratado de las pruebas* escribe acerca del cuerpo del delito lo siguiente: “cuerpo del delito es todo aquello que representa la material manifestación y la aparición del delito. Pero no todo lo que sirve para mantener el delito puede merecer tal nombre, sino tan solo aquellas manifestaciones físicas que están ligadas íntimamente a la consumación del hecho delictuoso. El cuerpo del delito se refiere a los medios materiales inmediatos de la consumación del delito, en cuanto son permanentes, ya de un modo accidental, ya por razones inherentes a la esencia del hecho mismo”³⁶.

Una vez sentada esta discusión doctrinal, partiremos en el estudio de los elementos constitutivos del delito fiscal, utilizando las doctrinas penales y aplicándolas en materia fiscal de una forma supletoria, para así poder comprender en forma teórica y didáctica que es lo que se comprende como delito fiscal.

El delito es ante todo una conducta humana, no ocuparemos de su estudio en una forma general dentro de la teoría penal, siendo esta aplicable al estudio de los delitos penales.

Para expresar este elemento se han usado varias denominaciones: *acto, acción, hecho*.

Nosotros preferimos el termino conducta; dentro de el se puede incluir correctamente tanto el hacer positivo como el negativo, dentro de este concepto pueden comprenderse la acción y la omisión; es decir, el hacer positivo y el negativo; el actuar y el abstenerse de obrar.

Siendo el primero de los elementos que requiere el delito para existir, es un comportamiento humano voluntario, a veces una conducta humana involuntaria puede tener ante el derecho penal responsabilidad imprudencial o preterintencional, solo el ser humano es capaz de ubicarse en la hipótesis de constituirse en sujeto activo, ante el derecho penal, la conducta puede manifestarse de dos formas, acción y omisión.

Hemos expresado que la conducta³⁷, puede manifestarse mediante hacerse positivos o negativos; es decir, por actos o abstenciones.

³⁴ Tesis XVV.2o.4, Artículo 19 Constitucional, el termino elementos del Delito a que aludía el texto del, antes de las reformas del 3 de septiembre de 1993 y el termino elementos del Tipo Penal del Delito, a que alude a partir de dicha reforma, participan de la misma naturaleza, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, Septiembre de 1995. p. 519.

³⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. *Op. cit.*, Tomo II, p. 78.

³⁶ Silvestre Moreno Cora. *Tratado de Pruebas Judiciales*, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 1º ed., 1994, p. 677.

³⁷ También llamado acto o acción, *latos sensu*.

Acto o acción stricto sensu: es todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación³⁸.

Habiendo delimitado algunas cuestiones previas sobre la conducta, podemos dar un concepto: la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito³⁹.

Cuello Callón, define a la acción, en sentido estricto, como el movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en peligro de que se produzca⁴⁰.

Para Eugenio Floyran, la acción es un movimiento de cuerpo humano que se desarrolla en el mundo exterior y por esto determina una variación, aun cuando sea ligera e imperceptible; sus elementos son: i) manifestación de la voluntad, ii) actividad; iii) resultado; y iv) nexo de causalidad.

Hans Welzel menciona que la acción humana es un acontecimiento finalista y no solamente causa, que la finalidad es evidente, la causalidad es ciega, la conducta en el derecho penal no puede entenderse sino como conducta culpable, por lo tanto habrá que ver la conducta y el resultado, de no ser así estaríamos aceptando un concepto de conducta limitada a querer únicamente el comportamiento corporal.

Autores como Cuello Callón, Jiménez de Asúa, y Edmund Mezger; todo ellos coinciden, en general, que los elementos de la acción son: manifestación de la voluntad, un resultado y un nexo causal entre el querer y el hacer del agente (sujeto activo).

En el caso de la acción, las leyes tributarias prohíben el actuar del contribuyente, así como el actuar del servidor público (artículos 114 y 114-A del código fiscal de la federación), ya que si estos realizan la conducta prohibida, alteran el orden jurídico así configurándose el delito fiscal.

Para Cuello Callón, la omisión consiste en una inactividad voluntaria cuando la ley penal, o en su caso la ley tributaria, impone el deber de ejecutar un hecho determinado⁴¹.

La omisión puede definirse como la inactividad voluntaria cuando la norma penal y en este caso la norma tributaria impone el deber de ejecutar un hecho determinado.

En los casos de omisión, la ley fiscal exige con un mandato o una orden se realice determinada conducta esperada de parte del contribuyente, siendo que la omisión de la norma establecida en las leyes fiscales constituye un delito fiscal.

Los elementos que constituyen la omisión son: i) La manifestación de la voluntad, que se traduce en no actuar; y ii) La inactividad, que es la voluntad encaminada a no efectuar la acción ordenada por el derecho.

El segundo elemento del delito, dentro del sistema causalista, es la *tipicidad* este concepto parece arrancar a su vez del concepto de *cuerpo del delito*, pero el mérito fue desarrollar la teoría de la tipicidad como una función significadora y sistematizadora de la teoría del delito que como instrumento técnico que garantizara el principio de la legalidad, garantía del individuo frente al poder punitivo del estado.

Nuestra Constitución en su artículo 14, establece en forma expresa que no existe delito sin tipicidad.

Podemos definir al elemento tipicidad como el encuadramiento perfecto entre la conducta humana y el tipo establecido por la norma jurídica.

Para Sebastián Soler *tipicidad*, implica el hecho tipificado más la adecuación típica, o la

³⁸ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 152.

³⁹ *Ibidem.*, p. 149.

⁴⁰ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 8.

⁴¹ Eugenio Cuello Callón, *Op. Cit.*, p. 273.

subsunción del hecho concreto al tipo legal.

Para Castellanos tena, *tipicidad* es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con él descrito por el legislador⁴².

No deben confundirse los conceptos tipo y tipicidad, ya que el *tipo* es la creación legislativa, la descripción que el estado hace de una conducta en los preceptos penales y en este caso en las leyes tributarias.

Mariano Jiménez, en su obra *la tipicidad*, define el tipo como “el injusto recogido y descrito en la ley penal”. En concreto: *el tipo* a veces es la descripción legal del delito y en ocasiones la descripción del elemento objetivo (comportamiento), como sucede en el código tributario.

La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto. Basta que el legislador suprima de la ley penal o de la ley tributaria un tipo, para que el delito quede excluido.

La función de la tipicidad es comentada por Luis Jiménez de Asúa, que expresa que la tipicidad desempeña una función predominantemente descriptiva, que singulariza su valor en el concierto de las características del delito y se relaciona con la antijuricidad en el ámbito penal. La tipicidad no solo es pieza técnica. Es, como secuela del principio legalista, garantía de libertad.

Es así que la tipicidad en materia fiscal consiste en la adecuación de la conducta concreta de una contribuyente, o en su caso de un servidor público, conducta esta que implique una obligación fiscal, o un hacer del servidor público a la descripción del ilícito formulado en la ley.

Dado que en materia fiscal rige el principio de estricta aplicación de la norma aflictiva, la tipicidad es un elemento *sine qua non* de los delitos tributarios, esto de acuerdo con el artículo 73 fracción XXI de la Constitución federal.

No podemos pasar por alto que la existencia de un delito fiscal, necesariamente debe estar prevista una obligación fiscal sustantiva cuyo incumplimiento tipifique un delito.

Por antijuricidad, Fernando Castellanos entiende a la antijuricidad como un concepto negativo, un anti, en el que lógicamente existe dificultad para dar sobre ella una idea positiva; sin embargo, dice que comúnmente se acepta como *antijurídico lo contrario a derecho*⁴³. Actúa antijurídicamente quien contradice un mandato del poder.

Según Cuello Callón, la antijuricidad presupone un juicio, una estimación de la oposición existente entre el hecho realizado y una norma jurídico – penal. Tal juicio objetivo, podrá solo recaer sobre la acción ejecutada⁴⁴.

La antijuricidad es puramente objetiva, atiende solo al acto, a la conducta externa. Para llegar a la afirmación de que una conducta es antijurídica, se requiere necesariamente un juicio de valor, una estimación entre esa conducta en su fase material y la escala de valores del estado.

Porte Pettit dice que, “una conducta es antijurídica cuando siendo típica no está protegida por una causa de justificación⁴⁵”.

Formalmente podemos entender la antijuricidad como la conducta que se encuentra en contradicción con preceptos legales de carácter positivo o negativo.

La antijuricidad se explica a través de dos criterios doctrinales, el *criterio objetivo*, que a decir de Ignacio Villalobos señala sobre la antijuricidad en base a este criterio, lo siguiente: “la valoración de los actos es netamente objetivo. Por lo tanto es acertada la fórmula que declara que la antijuricidad es la violación de las normas objetivas de valoración, no importando los rasgos

⁴² Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 168.

⁴³ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 177.

⁴⁴ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 284.

⁴⁵ Celestino Porte Pettit Candauap. *Apuntamientos de la Parte General de Derecho penal*, Porrúa, México, 16º ed., 1994. p. 285.

subjetivos de quien comete el acto⁴⁶; y el *criterio subjetivo*, del cual Franco guzmán, en su obra *la subjetividad en la ilicitud*, dice que: “el derecho se concibe como una voluntad de fuerza psicológica (bajo la amenaza de una pena), que actúa sobre la voluntad misma del sujeto, quien esta obligado a no quebrantar la estructura de la ley, de tal modo que el cumplimiento de una obligación como el incumplimiento de la voluntad de la ley resultan ser procesos voluntarios. Así, solo serán actos antijurídicos los realizados por actores imputables.”

Franz von Listz elaboro una doctrina dualista de la antijuridicidad⁴⁷, en la cual establece una antijuridicidad *formal* y una *material*.

De todo lo anterior podemos a manera de conclusión concebir a lo antijurídico, dentro del derecho positivo mexicano como un juicio valorativo, de naturaleza objetiva, que recae sobre la conducta o el hecho típico en contraste con el derecho, por cuanto se opone a las normas de cultura reconocidas por el estado. La valoración de una conducta sin recurrir a la contrariedad formal del mandato o prohibición del orden jurídico, no integra la esencia de lo antijurídico.

En materia fiscal, el delito es lo contrario al derecho objetivo y la antijuridicidad constituye la lesión del ordenamiento, y con base en las valoraciones de las obligaciones que establecen las leyes tributarias y las demás normas administrativas se crea lo antijurídico.

A diferencia del tipo, que describe una hipótesis, la antijuridicidad valora la conducta, siendo la antijuridicidad la forma y la tipicidad la forma concretando lo antijurídico. Así, toda acción típica y punible, según la ley, es antijurídica; y no será antijurídica una acción que por la misma ley no este tipificada y sancionada.

La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad; por lo mismo, antes de estudiar el elemento *culpabilidad*, urge un análisis de la *imputabilidad*.

La imputabilidad es la capacidad de entender y querer; en el campo del derecho penal implica, salud mental, aptitud psíquica de actuar en el ámbito penal, precisamente al cometer un delito. Por otra parte, el sujeto primero tiene que ser imputable para luego ser culpable; así, no puede haber culpabilidad si previamente no se es imputable.

La imputabilidad es la capacidad penal para responder, aptitud para ser atribuida a una persona una acción u omisión que se constituye delito o falta.

Para que el individuo conozca la ilicitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener capacidad de *entender* y de *querer*, de determinarse en función de aquello que conoce; luego la aptitud (intelectual y volitiva) constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad.

Para Max E. Mayer la imputabilidad es “la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente⁴⁸”.

Fernando Castellanos, define a la imputabilidad como “la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal⁴⁹”.

Según Carranca y Trujillo la imputabilidad es “el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo⁵⁰”.

La *responsabilidad* es la situación jurídica en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado⁵¹. Son imputables quienes tienen desarrollada la mente y no padecen alguna anomalía psicológica que los imposibilite para entender y querer, es decir, los

⁴⁶ Ignacio Villalobos. *Derecho penal Mexicano*. Porrúa, México, 3º ed., 1975, p. 251.

⁴⁷ Franz Von Liszt. *La Idea del Fin en el Derecho penal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad de Valparaíso en Chile, México, 1º ed., 1994, p. 23.

⁴⁸ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 218.

⁴⁹ *Loc. cit.*

⁵⁰ Raúl Carranca y Trujillo, *Op. cit.*, p. 222.

⁵¹ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 219.

poseedores, al tiempo de la acción, del *minimum* de salud y desarrollo psíquico exigidos por la ley del estado; pero solo son responsables quienes habiendo ejecutado el hecho, están obligados previa sentencia firme, a responder de él.

Toda vez que ya quedo definido en términos generales, la responsabilidad como la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño, es de estudio necesario la conceptualización de la *responsabilidad penal fiscal*.

Según Zanobini, la expresión *responsabilidad* indica la obligación de aquel a quien, por cualquier título, incumben las consecuencias de un hecho dañoso⁵².

La responsabilidad penal, es la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo con la ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte⁵³.

Dentro de la materia fiscal, la responsabilidad también se da, restando los lineamientos del derecho penal común, pero constituye, a mi saber dos tipos de responsabilidad: i) La responsabilidad en la que incurre el contribuyente al violar alguna norma tributaria tipificada como delito y la cual se le atribuye una pena; y ii) La responsabilidad en la que incurre el servidor público al violar las normas tributarias, así como administrativas, las cuales se les tipifican como delito.

Al primer tipo de responsabilidad, no es necesario realizar ningún comentario, ya que el responsable es un particular, en su caso un contribuyente que incumple con algún precepto legal objetivo y a cuyo incumplimiento se le atribuye una pena por estar tipificado como un delito fiscal o en su caso es responsable por una infracción fiscal que merece una pena únicamente patrimonial.

Al detenernos en la responsabilidad del servidor público, podemos entender que dicha responsabilidad recae en el incumplimiento de sus facultades o atribuciones, es decir, en el legal actuar de su investidura y a dicho incumplimiento con su proceder le corresponde una pena, en este caso por la comisión de un delito fiscal.

Al respecto Zanobini dice: “la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública, constituye un acto ilícito de derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber⁵⁴”.

A lo anterior es necesario hacer un breve comentario, ya que la responsabilidad que tiene por objeto la aplicación de penas impuestas por el estado en ejercicio de su potestad administrativa y compete a la administración pública y es la llamada *responsabilidad administrativa*⁵⁵.

La responsabilidad fiscal o tributaria, no solamente recae en el particular, en su caso en el contribuyente como comisor de un delito fiscal, sino también recae en el servidor público que cometa el ilícito tipificado por la norma.

Aunado a lo anterior y toda vez que la responsabilidad deviene del artículo 19 constitucional, es conveniente señalar que responsabilidad es el deber jurídico del sujeto de soportar las consecuencias del delito. Sin embargo, parece que el artículo 19 constitucional entiende por responsabilidad la intervención del sujeto en la realización de una conducta, principal o accesoria de una adecuación típica. Obviamente, la concurrencia de alguna de las causas excluyentes enumeradas en el artículo 15 del propio ordenamiento, destruye la responsabilidad.

La responsabilidad a que alude el artículo 19 constitucional no debe tomarse en su significado gramatical (calidad de lo que pueda ser probado), sino estrictamente lógico. La probabilidad, por admitir la hipótesis contraria, es conciliable con la duda. Y de ahí que el apotegma

⁵² Margarita Lomelí Cerezo. *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 3º ed., 1998, p. 199.

⁵³ *Ibidem.*, pp. 200 y 201.

⁵⁴ *Ibidem.*, p. 202

⁵⁵ *Loc. Cit.*

in dubio pro reo, que se traduce forzosamente en el de *in dubio no praesumitur delictum*, no favorece al sujeto pasivo de la acción penal. La probabilidad, lejos de eliminar la duda, la implica y, por ende, el auto de formal prisión se dicta aunque exista duda sobre la responsabilidad⁵⁶.

Los caracteres de la responsabilidad por ilícitos fiscal, señalan que para que exista dicha responsabilidad debe haber violación a una norma de derecho tributario, que esta violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el fisco, porque la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta al orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, comprende la pena privativa de la libertad, se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del delincuente y que en principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

El artículo 95 del código fiscal de la federación en sus ocho fracciones establece los sujetos responsables de los delitos fiscales.

En conclusión, la responsabilidad fiscal tiene grandes similitudes con la responsabilidad penal, esta conclusión deriva de lo siguiente; la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma por dolo o culpa, es personal y se rige por normas de derecho público, configurándose aunque no se haya producido un daño concreto, características, todas, de la responsabilidad penal.

La *culpabilidad* es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada. Es uno de los hallazgos fundamentales de la teoría del delito.

Se considera culpable la conducta cuando a causa de las relaciones psicológicas existentes entre ella y su autor debe serle jurídicamente reprochada.

Luis Jiménez de Azua, dice que la culpabilidad es donde el interprete ha de extremar la finura de sus armas para que quede lo más ceñido posible en el juicio de reproche por el acto concreto que el sujeto perpetró⁵⁷.

Puede definirse la culpabilidad, en el más amplio sentido, como “el conjunto de presupuestos que fundamentan a la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica⁵⁸”.

Para Cuello Callón, se considera culpable la conducta, cuando a causa de las relaciones psíquicas existentes entre ella y su autor, debe serle jurídicamente reprochada⁵⁹.

Fernando Castellanos considera a la culpabilidad como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto⁶⁰.

En materia fiscal, en base a la culpabilidad es posible garantizar la seguridad de los contribuyentes, o de algún otro actor del ilícito fiscal, ya que con fundamento en el propio razonamiento de culpabilidad se puede graduar la medida de la responsabilidad, y por lo tanto, la fuerza de la pena.

En todo ilícito fiscal se presenta una característica objetiva, la antijuricidad y otra subjetiva, la culpabilidad, que es la oposición del delincuente al deber jurídico establecido en la norma.

Las formas de la culpabilidad son las siguientes:

- El dolo.

Según Eugenio Cuello Callón, el dolo consiste en la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho delictuoso, o simplemente en la intención de ejecutar un hecho delictuoso⁶¹.

⁵⁶ Fernando Arilla Bas. *El Procedimiento Penal en México*, Kratos, México, 13° ed., 1991, p. 86.

⁵⁷ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 233.

⁵⁸ Luis Jiménez de Asúa. *La Ley y el Delito*, Sudamericana, Argentina, 10° ed., 1980, p. 444.

⁵⁹ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 290.

⁶⁰ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 234.

Luis Jiménez de Asúa define al dolo como “la producción de un resultado antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción⁶²”.

Fernando Castellanos, resume lo anterior y dice que el dolo “consiste en el actuar, consciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico⁶³”.

El código penal federal en su artículo 9º primer párrafo define al dolo de la siguiente forma: “obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepte la realización del hecho descrito por la ley”.

- a) Elementos del dolo: i) Elemento ético: está constituido por la conciencia de que se quebranta el deber; y ii) Elemento volitivo o psicológico: consiste en la voluntad de realizar el acto.
- b) Tipos de dolo: i) Directo: el resultado coincide con el propósito del agente; ii) Indirecto: El agente se propone un fin y sabe que seguramente surgirán otros resultado delictivos; iii) Indeterminado intención genérica de delinquir, sin proponerse un resultado delictivo en especial; y iv) Eventual es desea un resultado delictivo, previéndose la posibilidad de que surjan otros no queridos directamente.

- La culpa.

Según Cuello Callón, existe la culpa cuando se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley⁶⁴.

Fernando Castellanos considera que existe culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero este surge a pesar de ser previsible y evitable, por no ponerse en juego, por negligencia o imprudencia, las cautelas o precauciones legalmente exigidas⁶⁵.

El código penal federal, en su artículo 9º segundo párrafo define a la culpa de la siguiente manera: “obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.”

A lo anterior, podemos entender que la culpa en *stricto sensu*, es la actitud del sujeto reprochable en virtud de la inobservancia de las reglas, ordenes, mandatos, prudencia o atención; pero que no proyecta su conducta voluntaria a la producción de un daño.

- a) Elementos de la culpa: i) Actuar voluntario: elemento necesario para la existencia del delito, ya sea una conducta humana positiva o negativa; ii) Que la conducta voluntaria se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado; iii) Los resultados del acto han de ser previsible y evitables y tipificarse penalmente; y iv) Relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no querido.
- b) Tipos de culpa: i) Consciente (con previsión o con representación): el agente prevé el posible resultado penalmente tipificado, pero no lo quiere; abriga la esperanza de que no se producirá. Como el dolo eventual, hay voluntad de efectuar la conducta y existe representación del resultado típico, pero mientras en el dolo eventual se asume indiferencia ante ese probable resultado, en la culpa consciente se espera que no se produzca; y ii) Inconsciente (sin previsión o sin representación): el agente no prevé la posibilidad de que emerja el resultado típico, a pesar de ser previsible. No prevé lo que

⁶¹ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 302.

⁶² Luis Jiménez de Asúa, *Op. cit.*, p. 459.

⁶³ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 239.

⁶⁴ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 325.

⁶⁵ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 246.

debió haber previsto. Según la mayor o menor facilidad de prever, se le clasifica en lata, leve y levísima.

Además, de los conceptos anteriormente tratados dentro de las infracciones fiscales se invocan conceptos como el *error*, que se puede definir como la idea o concepción equivocada que se tiene de los alcances jurídicos de una disposición normativa. A manera de comentario, sabemos que es frecuente que el contribuyente incurra en error legal debido a las reformas anuales de las disposiciones fiscales y sobre todo la falta de cultura fiscal sobre el lenguaje técnico y la aplicación de las normas fiscales; el *caso fortuito*, que supone un acontecimiento causado por el hombre, si bien el resultado fue imprevisible que habiéndolo sido fue imposible evitar; y la *fuerza mayor*, que se refiere a acontecimientos que dependen de la naturaleza. De cualquier modo, en estos casos se está ante la imposibilidad material, que es aplicable tanto a los delitos como a las contravenciones.

- *La tentativa fiscal.*

Se puede definir a la tentativa como la ejecución incompleta de actos encaminados, directa e inmediatamente, a cometer un delito que no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente⁶⁶.

Respecto de la tentativa, Carlos Fontán Balestra expresa que: “tentativa es comienzo de ejecución de un delito determinado con dolo de consumación y medios idóneos, que no llega a consumarse por causas ajenas a la voluntad del autor⁶⁷”.

Como sabemos el delito es una obra humana y por ello debe seguir un proceso más o menos extenso. El hecho delictuoso se genera en la mente del autor y se exterioriza en actos, hasta llegar a la consumación y total agotamiento del delito. A este proceso se lo llama *iter criminis*.

Como ya conocemos las ideas no son punibles por el principio *cogitationis poenam nemo patitur*. Por lo tanto no entran dentro del concepto de tentativa.

Con la consumación del delito termina toda posibilidad de tentativa ya que en esta conducta del individuo encuadra perfectamente en el tipo, en cambio la tentativa lo que hace es ampliar el tipo para poder llegar a la punición de conductas que no llegan a consumarse.

Podemos considerar como elementos de la tentativa en el derecho fiscal, con algunas ligeras variantes por los autores, el *aspecto moral o subjetivo*, que consiste en la intención dirigida a cometer un delito; el *elemento material u objetivo*, que consiste en los actos realizados por el agente y que deben ser de naturaleza ejecutiva y el resultado no verificado o no obtenido por causas ajenas a la voluntad del sujeto agente.

Los elementos de la tentativa han quedado señalados en la siguiente tesis jurisprudencial: “la tentativa se integra con dos elementos: el subjetivo, consistente en la intención dirigida a cometer el delito; y, el objetivo, relativo a la realización total de actos encaminados directa e inmediatamente a su ejecución, y un resultado, no verificado por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo⁶⁸.”

- *La tentativa punible en materia fiscal:*

Lo es cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se deben a causas ajenas a la voluntad del agente.

Como puede observarse, a diferencia del artículo 12 del código penal federal, el artículo 98 del código fiscal de la federación, no incluye los delitos de omisión. Literalmente, el artículo 12 del

⁶⁶ Rafael De Pina. *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 22º ed., 1996, p. 470.

⁶⁷ Carlos Fontán Ballestra. *Tratado de Derecho penal*, Abeledo Perrot, España, 1º ed., 1966, Tomo II, p. 354.

⁶⁸ Tesis VI.1o.103P, *Tentativa. Los elementos que la integran*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. XV, Enero de 1995, p. 315.

código penal federal, establece que existe *tentativa punible* cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Francisco González de la Vega⁶⁹ opina que afortunadamente el código penal federal actual ya no incide en la casuista, en el que se distinguía el *conato*, como la ejecución de uno o más hechos encaminados directa e inmediatamente a la consumación, pero sin llegar al acto que la constituye; el *intentado*, en que se llega hasta el último acto en que deba realizarse la consumación, si ésta no se verifica por tratarse de un delito irrealizable porque es imposible o porque son evidentemente o inadecuados los medios que se emplean; y el *frustrado* que se llega hasta el último acto en que debía verificarse la consumación, si ésta no se verifica por causas extrañas a la voluntad del agente, diferentes del interesado.

La siguiente tesis jurisprudencial conceptúa lo que es la tentativa punible, la cual se cita para efectos de su estudio: “*la tentativa punible es un grado de ejecución directa e inmediata de un delito que no llega a su total consumación por causas ajenas a la voluntad del inculpado y si los actos de éste que aparecen demostrados en el proceso son equívocos, como los simplemente preparatorios y los de significado ambiguo, no deben considerarse como constitutivos de tentativa*”⁷⁰.

Podemos concluir sobre la tentativa que el delito doloso (como lo son todos los fiscales), tiene un desarrollo que se conoce como el *iter criminis*, el cual comprende dos fases: i) la interna y, ii) la externa; que la doctrina divide a la tentativa en *acabada* e *inacabada*; que los delitos fiscales, siempre son de naturaleza dolosa, por lo que en los delitos fiscales es posible la tentativa acabada como la inacabada, cuya sanción está contemplada por el código penal federal en sus artículos 63 y 51 segundo párrafo, este último numeral sin aplicación en materia de delitos fiscales, por no estar referida expresamente en el caso de los delitos fiscales y por no ser aplicable tampoco él en cualesquiera otros en que este código (penal) disponga; que el *hasta* que contiene el artículo 98 del código fiscal de la federación si tiene significado gramatical de límite superior; y que no resulta aplicable a la tentativa de los delitos fiscales calificados como graves, lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 63 del código penal federal, por cuanto señala que en los casos de tentativa punible de delito grave así calificado por la ley, la autoridad judicial impondrá una pena de prisión que no será menor a la pena mínima y podrá llegar hasta las dos terceras partes de la sanción máxima prevista para el delito consumado.

La inaplicación de este último de los preceptos citados deriva de que, para los delitos fiscales, la única regla aplicable es la prevista en el artículo 98 del código fiscal de la federación, porque es la regla especial que esta sobre la general del código penal federal.

La *punibilidad* es un concepto normativo que varios autores entienden como la capacidad para obtener una pena por un delito cometido. A este propósito se discute si la tentativa debe de ser castigada igual que el delito consumado. En este sentido se piensa que si la punibilidad es amenaza de privación de bienes del autor, con la finalidad de prevenir delito, y si la tentativa, como el delito consumado, también ataca bienes jurídicos penalmente tutelados, entonces la tentativa es igualmente punible.

Para Fernando Castellanos la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Castellanos continua diciendo que “un comportamiento

⁶⁹ Francisco González de la Vega. *El Código Penal Comentado*, Porrúa, México, 2º ed., 1994, p. 25.

⁷⁰ Tesis 349, *Tentativa Inexistente*, Apéndice de 1995, Sexta Época, t. II, p. 193.

es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción⁷¹”.

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

Igualmente se entiende por punibilidad, en forma menos apropiada, la consecuencia de dicha conminación, es decir, la acción específica de imponer a los delincuentes, *a posteriori*, las penas conducentes.

En resumen, punibilidad es: i) Merecimiento de penas; ii) Conminación estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales; y iii) Aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.

Porte Pettit⁷², señala que la penalidad es un carácter del delito y no una simple consecuencia del mismo, teoría esta que se ajusta a nuestra codificación, a la cual nosotros nos adherimos, situación que se encuentra determinada en el artículo 7º del código penal federal, del cual se desprende que dicho ordenamiento exige la pena legal, no solo aludida como garantía, pues *nulla poena sine lege*, ya que nuestra Constitución en su artículo 14, hace mención a lo que se considera como garantía penal.

Por el análisis sobre los delito fiscales descritos dentro del código fiscal de la federación, podemos comentar que la punibilidad, dentro del contexto de característica de los delito, se encuentra en cada uno de ellos con el señalamiento de la pena que se impondrá a los agentes que cometan el delito penal tipificado en dicho ordenamiento.

IV. EL DELINCUENTE Y EL OFENDIDO EN MATERIA FISCAL

Siendo el delito un conducta humana, solo puede ser cometido por una persona individualmente distinguida, ya sea una sola persona o en comunión con más personas. Es necesario distinguir quién es el que comete el delito y quien es el que sufre el agravio perpetrado en su contra.

Se dice cuando el derecho penal gira en torno a la ley, el delito, el delincuente y la pena, no se puede pasar por alto al protagonista del crimen, es decir el *delincuente*, el sujeto activo del delito.

En la ejecución de conductas delictuosas, interviene un sujeto físico, quien mediante un hacer o un no hacer, legalmente tipificados, da lugar a la relación jurídica material de derecho penal⁷³.

Ello no implica necesariamente que, dada la primera hipótesis deba ser considerado sujeto activo del delito, porque ése calificativo le corresponderá cuando se dicte la resolución judicial que así lo considere.

Solamente el hombre puede ser sujeto del delito, solo el hombre puede ser denominado delincuente. Esto no siempre fue así, hace ya siglos se exigía responsabilidad criminal a los animales, y aun a los seres inanimados, siendo estas antiguas aberraciones que solo merecen un mero recordatorio en función de la curiosidad jurídica.

Con la creación de la *declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, y muchos otros factores más, fueron las bases de sustentación para que el hombre pasara a ser, sujeto de derechos y obligaciones.

⁷¹ Fernando Castellanos, *Op. cit.*, p. 246.

⁷² Celestino Porte Pettit Candaup, *Op. cit.*, p. 59.

⁷³ Guillermo Colin Sánchez. *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*, Porrúa, México, 18º ed., 1999, p. 223.

El sujeto activo es la persona física que comete o realiza el comportamiento descrito en la ley penal, el que causa la lesión al bien jurídico penalmente protegido al violar la prohibición o mandato contenido en la norma penal (el delito); se llama también, ofensor, delincuente, agente o criminal. El sujeto activo será siempre una persona física, independientemente del sexo, edad nacionalidad y otras características que realice la conducta típica, la cual puede ser única o plural⁷⁴.

Nuestro código penal federal en sus artículos 3, 5, 10, 13, 14, 21, 34, 36, 40, 47, 51, 85, 90, 91, 107, 110, 172, 203, 204, 251, 253, 274, 316, 317, 330, 335, 376, 381 y 400 hacen mención del vocablo *delincuente*, para definir, en sus varios aspectos, al autor de uno o varios delitos.

El artículo 95 del código fiscal de la federación acorde, en sus varias fracciones, define al delincuente fiscal como aquel que es responsable de cometer alguno de los delitos fiscales tipificados en el citado código tributario.

De lo anteriormente señalado podemos concluir que el delincuente fiscal o sujeto activo dentro del derecho punitivo fiscal, es toda aquella persona física que comete o realiza el comportamiento descrito dentro del código fiscal de la federación consignado como delito fiscal y que encuadra su actuar de acuerdo al artículo 95 del mismo código tributario, que en sus siete apartados contempla una universalidad de infractores y que sin embargo encierra una cierta oscuridad legal, ya que no es objetivo, ni certero, atendiendo a los principios de que las leyes deberán dar la certeza y seguridad jurídica al gobernado, no al contrario como se estableció por el legislador en este artículo, el cual nos da una certera defensa legal

El *sujeto pasivo del delito fiscal u ofendido*, es aquel sobre el que recae la acción en la ejecución de los delitos, que para algunos los penalistas, el ofendido es la sociedad que sufre la conmoción que la altera con la conducta ilícita del delincuente.

Para Guillermo Colín Sánchez, el ofendido es “la persona física que resiente, directamente, al lesión jurídica en aquellos aspectos tutelados por el derecho penal⁷⁵”.

La víctima. Este es un calificativo que es de dos tipos: i) Directa, al ser la persona física que resiente el detrimento jurídico, en aquellos aspectos tutelados en el derecho penal; e ii) Indirecta, aquella que por razones consanguíneas, sentimentales o de dependencia económica, y la víctima directa es afectada por el hecho ilícito.

El sujeto pasivo, es la persona física o moral sobre la que recae el daño o peligro causado por la conducta del delincuente, también se le denomina víctima u ofendido, cualquier persona puede ser sujeto pasivo, dadas las características de cada delito, en algunos casos el propio tipo señala quien puede serlo y en qué circunstancias, puede ser sujeto pasivo, la persona individual incluso antes de su nacimiento, las personas jurídicas o morales, el estado, los animales no pueden ser sujetos pasivos del delito.

Sujeto pasivo de la conducta, persona que de manera directa resiente la acción por parte del sujeto activo, pero la afectación en sentido estricto la recibe el titular del bien jurídicamente tutelado, siendo el titular del bien jurídicamente tutelado que resulta afectado, pudiendo ser sujetos pasivos del delito: el hombre individual, las personas colectivas, el Estado y la colectividad social

Para Cuello Callón, el sujeto pasivo del delito es el titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito⁷⁶.

De lo aquí expuesto, el ofendido tendría, en términos generales, durante el procedimiento penal, las facultades de ser portador de la *notitia criminis* y presentar querellas; de aportar ante el agente del ministerio público los elementos de prueba que estén a su alcance; y de deducir derechos contra terceros, en lo concerniente a la reparación del daño.

⁷⁴ Irma Griselda Amuchategui Requena. *Derecho penal*, Harla, México, 1º ed.. 1993, p. 315.

⁷⁵ Guillermo Colín Sánchez, *Op. cit.*, p. 257.

⁷⁶ Eugenio Cuello Callón, *Op. cit.*, p. 290.

De lo anterior podemos concluir que el *ofendido* en materia de delitos fiscales, vendría siendo toda aquella persona física que sufra la conducta ilícita del delincuente, cuya conducta se encuentre tipificada como delito en el código fiscal de la federación.

V. EL OBJETO DEL DELITO

En cuanto al objeto del delito, deben distinguirse⁷⁷ el *objeto material* y el *objeto jurídico*, siendo el primero de ellos la persona o cosa sobre las que recae el delito, en algunos de estos casos el objeto material del delito puede confundirse con el sujeto pasivo del mismo; también pueden ser objetos materiales del delito los animales y los objetos inanimados, siendo conveniente precisar que hay delitos que carecen de objeto material⁷⁸. El objeto jurídico es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o ponen peligro, el bien protegido por el precepto penal⁷⁹.

En materia fiscal, podemos hacer referencia que durante la comisión de un delito fiscal perpetrado por el particular o contribuyente el objeto material siempre será el Estado, a contrario sensu en el delito fiscal perpetrado por un servidor público a servicio del estado, el objeto material de dicho ilícito podrán ser el contribuyente que sufra el perjuicio del actuar de ese servidor público, así como los objetos inanimados o los animales en materia de derecho aduanero.

Por su parte en la materia tributaria el objeto jurídico que se verá vulnerado por el actuar del Estado en contra del contribuyente a través de sus servidores públicos serán sus garantías de seguridad y legalidad jurídicas, en viceversa el objeto jurídico tutelado del estado es el derecho que tiene ese mismo de percibir las contribuciones a las que están obligados por ley los contribuyentes a enterar al fisco, así como las demás obligaciones tributarias que deban de cumplir.

VI. LA QUERRELLA FISCAL

Del latín *querella*, que significa acusación ante juez o tribunal competente, con que se ejercitan en forma solemne y como parte en el proceso la acción penal contra los responsables de un delito⁸⁰. Sin embargo, en nuestros ordenamientos penales y fiscales no existe una definición de querella, pero existe una percepción en común en la práctica legal, de que consiste en la manifestación expresa o tacita del ofendido, a raíz de determinados hechos, en los casos expresamente previstos por la ley, para que la autoridad los investigue y se proceda en contra de las personas a quienes sean atribuibles.

Rafael de Pina, define a la querella como “el acto procesal de parte mediante el cual se ejerce acción penal⁸¹”.

La doctrina ha señalado que la querella es una manifestación de voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el ministerio público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso ejercite la acción penal⁸², o bien, que la querella es como la denuncia, la relación de hechos constitutivos de delito formulada ante el ministerio público por el ofendido o por su representante, pero expresando la voluntad de que se persiga⁸³.

⁷⁷ *Ibidem.*, p. 292

⁷⁸ *Diccionario Jurídico 2000*. (CD-ROM), Desarrollo Jurídico 2000.

⁷⁹ *Diccionario Jurídico 2000*. (CD-ROM), Desarrollo Jurídico 2000.

⁸⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, *Op. cit.*, p. 2647.

⁸¹ Rafael De Pina, *Op. cit.*, p. 427.

⁸² Cesar Osorio y Nieto. *La Averiguación Previa*, Porrúa, México, 3º ed., 1985, p. 7.

⁸³ Manuel Rivera Silva. *El Procedimiento Penal*, Porrúa, México, 9º ed., 1978, p. 120.

Entonces, podemos entender que la querrela es un acto por el cual solamente el ofendido hace del conocimiento del ministerio publico una relación de hechos que son delictivos y que no son perseguibles de oficio, y que tienen como fin que este órgano administrativo integre la averiguación previa y ejercite la acción penal correspondiente.

A su vez, el poder judicial federal se ha pronunciado con respecto a los requisitos de la querrela necesaria en las siguientes tesis jurisprudenciales: “*para los efectos procesales, basta la simple manifestación de voluntad de la persona ofendida por el delito, de que se persiga al responsable, aun cuando aquél emplee términos equívocos, para que tenga por satisfecho el requisito de querrela necesaria*”⁸⁴.”; asimismo el poder judicial federal manifiesta que “*cuando la ley exige la querrela para la persecución de un delito, basta, para que aquélla exista, que el ofendido ocurra ante la autoridad competente, puntualizando los hechos en que hace consistir el delito*”⁸⁵.”

La querrela encuentra su justificación en el derecho constitucional mexicano, al amparo el artículo 16 segundo párrafo de la carta magna, dicho precepto postrado como garantía de legalidad y seguridad jurídica obliga a su debida observancia e integro respeto.

Por su parte el artículo 113 fracción I del código federal de procedimientos penales impide el inicio de la averiguación previa sin la existencia de querrela necesaria

Así es que una vez presentada la querrela se actualizaran las facultades que la ley orgánica de la Procuraduría General de la Republica reconoce en su artículo 8º, con el carácter de atribución exclusiva del Ministerio Público Federal.

Dentro de la materia fiscal, la querrela es exigida a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para el ejercicio de la acción penal por delito fiscales, de acuerdo con el artículo 92 fracción I del código fiscal de la federación, en relación a los diversos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del citado cuerpo normativo.

En México la *naturaleza de la querrela*, donde priva el monopolio acusador del Ministerio Público, la querrela es siempre *requisito de procedibilidad*⁸⁶ que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictivos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal.

De lo anterior se desprende que la querrela es una relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto o propósito de que se persiga al autor del delito.

Es menester mencionar que algunos teórico del derecho penal estiman que la querrela es un condición objetiva de punibilidad, y no un mero presupuesto procesal, ya que con ella no se promueve la acción penal, por ser ésta una condición de derecho sustantivo para la punibilidad; el evento delictivo se hace punible y constituye por consiguiente delito solo cuando sea querrellado⁸⁷.

Autores como Manzini, Riccio y Maggiore incluyen a la querrela dentro del derecho penal sustancial o material. El estado se ve limitado a su poder de sancionar, al quedar en manos del sujeto pasivo del delito la posibilidad de poner en movimiento la acción penal⁸⁸.

La presentación de la querrela en los delito descritos en el código fiscal de la federación y en las demás leyes fiscales es una parte necesaria para cumplir con la garantía de legalidad y, por ende, no pueden prescindirse esos presupuestos legalmente indispensables para el inicio del ejercicio de la

⁸⁴ *Querrela Necesaria, Concepto de.*, Apéndice de 1995 Octava Época, t. IX, Abril de 1992, p. 606.

⁸⁵ Tesis 277, *Querrela Necesaria*, Apéndice de 1995, Quinta Época, t. II, p. 155.

⁸⁶ Sergio García Ramírez. *Prontuario del Proceso Penal Mexicano*, Porrúa, México, 1º ed., 1991, pp. 52 - 53.

⁸⁷ Juan José González Bustamante. *Principios del Derecho Procesal Penal*, Porrúa, México, 8º ed., 1985, p. 130.

⁸⁸ Fernando Barrita López. *Averiguación Previa*, Porrúa, México, 2º ed., 1993, p. 36.

acción penal, ya que entonces se estaría violando flagrantemente la Constitución, que se funda en que, invariablemente debe ejercitarse la acción penal siempre que se encuentren satisfechas las condiciones mínimas o presupuestos generales y cualesquiera que sea la persona contra quien se intente. El órgano de acusación se encuentra subordinado a la ley misma. Tiene el deber de ejercitar la acción, tan luego como las condiciones legales se encuentren satisfechas; el ejercicio de la acción penal es obligatorio⁸⁹.

El artículo 118 del código federal de procedimientos penales especifica los requisitos que debe contener una querrela.

VII. LA DENUNCIA FISCAL

En aras de entender el concepto de denuncia, podemos iniciar nuestra conceptualización, a través del estudio del capítulo que se refiere a los delitos fiscales en su artículo 92 del código fiscal de la federación contiene la siguiente disposición: “...en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastara la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público federal.”

Asimismo, por denuncia se puede entender el actuar, oral o por escrito, por el cual cualquier persona declara el conocimiento que tiene de un hecho que reviste caracteres delictivos ante el juez, el ministerio público o la policía⁹⁰.

Para Rafael de Pina denuncia “es el acto mediante el cual se pone en conocimiento de la autoridad la comisión de algún delito o infracción legal⁹¹”.

También se puede entender a la denuncia como “la comunicación que hace cualquier persona al ministerio público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio⁹²”.

Por lo que respecta a la denuncia se pueden citar las siguientes tesis jurisprudenciales: “*por denuncia en materia penal debe entenderse la noticia que tiene el ministerio público de la existencia de un hecho delictuoso, motivo por el que en tratándose de un delito perseguible de oficio es suficiente que el acusador público tenga esa noticia, para que esté en aptitud de ejercitar la correspondiente acción penal*⁹³.”; asimismo, “*conforme al artículo 113 del código federal de procedimientos penales, la policía judicial y el ministerio público están facultados para proceder a la investigación de los delitos que se persiguen de oficio, aunque no exista denuncia o acusación, toda vez que dicho artículo sólo requiere que se tenga noticia de ese tipo de delito, por lo que resulta legal iniciar una investigación sin denuncia previa, así como ejercitar la acción penal correspondiente*⁹⁴.”

Los requisitos de la denuncia se encuentran comprendidos dentro de los artículos 118 y 119 del código federal de procedimientos penales.

VIII. DIFERENCIAS ENTRE LA DENUNCIA Y LA QUERRELLA.

Las diferencias entre la denuncia y la querrela surgen de los propios ordenamientos legales que las regulan, la *denuncia* puede ser interpuesta por cualquier persona a quien por cualquier

⁸⁹ Juan José González Bustamante, *Op. cit.*, p. 46.

⁹⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, *Op. cit.*, p. 297.

⁹¹ Rafael De Pina, *Op. cit.*, p. 223.

⁹² Cesar Osorio y Nieto, *Cesar, Op. cit.*, p. 7.

⁹³ Tesis VII.P. J/21, *Denuncia en Materia Penal. Su Connotación*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, febrero de 1997, p. 620.

⁹⁴ *Denuncia o Querrela, No son necesarias tratándose de Delito que se persiguen de Oficio*, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. I, enero a junio de 1988, p. 250.

medio llegare a tener conocimiento de la perpetración de un delito, solo se emplea en los delitos que se persiguen de oficio, es obligatoria, no cabe el perdón del ofendido, es una mera narración de los hechos y el denunciante no está obligado a probar su denuncia, ni interviene en el procedimiento.

Por su parte la *querrela* solo puede ser interpuesta por el ofendido, o en determinados casos por quien este legitimado legalmente para ello, únicamente procede en los casos en que la ley lo permite, es voluntaria, si cabe el perdón del ofendido, el querellante tiene que probar su acusación y tiene derecho a intervenir en el proceso y asume características de verdadera demanda.

IX. A MANERA DE COROLARIO Y CONCLUSIÓN

Con relación al derecho penal fiscal, derecho punitivo fiscal y demás denominaciones que se han utilizado desde algunos años en nuestro derecho positivo mexicano, puedo concluir afirmando, que el derecho penal común, es la rama del derecho público interno que se encarga de regular los procedimientos y penas a que se hacen acreedores los sujetos que comenten un delito tipificado y penalizado por la ley y que guarda relación con el derecho penal fiscal, toda vez que ambos tienen un mismo fin, siendo éste el de sancionar todo acto, hecho u omisión contrario a la ley correspondiente.

De lo anterior, podemos concluir que los conceptos doctrinarios, definiciones y teoría del derecho penal común son únicos y son de aplicación supletoria dentro del derecho penal fiscal para la persecución de los delito fiscales, admitiendo que existe una autonomía didáctica del derecho penal fiscal, y aunque la adecuación de las figuras delictivas en materia tributaria tienen su propia dogmática, regido por los principios generales de derecho penal general, la importancia de las mismas generan figuras y procedimientos con características propias y esenciales.

Finalmente, concluyo lo referente al derecho penal fiscal con la pretensión de dar una definición objetiva del mismo, siendo éste el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delito y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias.

Respecto al delito fiscal, nuestra legislación positiva, en particular el código penal federal en su artículo 7º define al delito como el acto u omisión que sancionan las leyes penales, siendo el acto u omisión las únicas dos formas de manifestación de la conducta humana que pueden constituir un delito y toda vez que el código fiscal de la federación es omiso en proveernos con un concepto de delito fiscal y únicamente se ocupa de tipificarlo, supletoriamente, en uso de la tesis de referencia y en congruencia con el artículo 5º del citado código tributario defino al delito fiscal como todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales, siendo éste diferente en su totalidad de la infracción fiscal, tal y como se señalo en ulteriores capítulos.

Aunado a lo anterior, podemos concluir que para poder comprender y conceptualizar al delito fiscal, no solo basta entender el origen de dicha voz y sus varias acepciones doctrinarias, sino además recurriendo a la doctrina que hemos venidos citando en el contenido de la presente investigación, el delito fiscal se encuentra integrado por la conducta, la tipicidad, la antijuricidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad, elemento, todos ellos, que integran y permiten sancionar la comisión de un delito fiscal, concluyendo de estos elementos los siguiente:

- *Conducta*. Como antes lo hemos mencionada es el acto u omisión del ser humano que constituye un delito fiscal.
- *Típica*. Siendo éste como el encuadramiento perfecto entre la conducta humana y el tipo establecido por la norma jurídica, en el caso en particular por el código fiscal de la federación, es decir la conducta debe estar en forma por demás precisa y exacta apegada a lo que señala, en este caso, el citado código tributario federal.

- *Antijurídica*. Que la conducta sea contraria a lo que el derecho expresamente prohíbe u ordena; en materia fiscal, el delito fiscal es lo contrario al derecho objetivo y la antijuricidad constituye la lesión del ordenamiento, y con base en las valoraciones de las obligaciones establecidas en las leyes tributarias y demás normas administrativas se crea lo antijurídico.
- *Imputable*. Siendo la capacidad de entender y querer derivando en la responsabilidad, siendo en el caso en estudio la responsabilidad en la que incurre el servidor público al violar los ordenamientos jurídicos fiscales, por lo que la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito violando la norma.
- *Culpable*. Es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada, siendo que la culpa en delitos fiscales únicamente se prevé por el dolo.
- *Punible*. Siendo la pena impuesta a la persona que cometa el delito tipificado en el ordenamiento jurídico correspondiente.

Respecto al *delincuente* y al *ofendido* en materia penal fiscal, señalamos a manera de conclusión y en uso de los principios generales del derecho penal, afirmamos que el sujeto activo o delincuente en el derecho punitivo fiscal, es todo aquella persona física que concierte, realice, cometa conjuntamente, induzca, ayude o auxilie en el comportamiento descrito en el código fiscal de la federación consignado como delito fiscal. Asimismo el sujeto pasivo, víctima u ofendido en materia penal fiscal viene a ser aquella persona física o jurídica que sufra en su persona, patrimonio o derechos la conducta tipificada como ilícita y cometida por un individuo conocido como delincuente.

Al hacer el señalamiento al proceso penal fiscal, podemos afirmar que dado nuestro régimen constitucional de competencia o de fueros, existe la materia penal federal y local, así como los delitos federales y los locales. Los delitos previstos en el código fiscal de la federación son delito del orden federal, toda vez que el artículo 50 fracción I de la ley orgánica del poder judicial de la federación determina que los delitos previstos en las leyes federales son del orden federal.

De lo anterior, las figuras delictivas previstas en el citado código tributario serán del conocimiento y de la competencia de la procuraduría general de la república, de los juzgados de distrito que conozcan de procedimientos penales y los tribunales unitarios de circuito, por lo que el procedimiento penal fiscal deberá llevarse a cabo de conformidad con el código federal de procedimientos penales.

Respecto a la querrela fiscal, me permito a manera de conclusión referirme a su importancia: El artículo 92 del código fiscal de la federación, condiciona que para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la secretaría de hacienda y crédito público formule querrela o la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal, declare el perjuicio sufrido y formule la declaratoria de contrabando, y en los demás casos no previstos en las fracciones del citado artículo bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.

Es así que la denuncia y la querrela ostentan carácter imperativo, su existencia resulta indispensable para el inicio del procedimiento penal, pues de otra manera no podría desenvolverse la actividad del ministerio público federal como órgano exclusivo para la investigación y persecución de los delitos.

Tanto la denuncia como la querrela encuentran su justificación en el derecho constitucional mexicano, al amparo del artículo 16 de la carta magna, dicho precepto postrado como garantía de legalidad y seguridad jurídica obliga a su debida observancia e integro respeto. Por su parte el artículo 113 del código federal de procedimientos penales impide el inicio de la averiguación previa sin la existencia de la querrela necesaria, entendida esta para los efectos procesales, como la simple manifestación de voluntad de la persona ofendida por el delito, de que se persiga al responsable, aun cuando aquél emplee términos equívocos, para que tenga por satisfecho el citado requisito procesal.

X. BIBLIOGRAFÍA

- AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, *Derecho Penal*, 1ª ed., México, Editorial Harla, 1993. pp. 568.
- ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, 1ª ed., Argentina, Editorial Tipográfica Editora, 1951. pp. 364
- ARILLA BAS, Fernando, *El Procedimiento Penal en México*, 13ª ed., México, Editorial Kratos, 1991. pp. 480.
- BARRITA LÓPEZ, Fernando, *Averiguación Previa*, 2ª ed., México, Editorial Porrúa, 1993. pp. 156.
- BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, 1ª ed., Argentina, Editorial Depalma, t. II, 1951. pp. 221.
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, 7ª ed., México, Editorial Antigua Librería Robredo, 1965. pp. 978.
- CASTELLANOS, Fernando, *Lineamientos Elementales del Derecho Penal*, 14ª ed., México, Editorial Porrúa, 1980. pp. 340.
- CEPEDA LÓPEZHERMOSA, Rodolfo, *El Derecho Penal Fiscal en Derecho Penal Contemporáneo*, Revista del Seminario de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la UNAM, No. 11, diciembre de 1965, México, p. 95.
- COLIN SÁNCHEZ, Guillermo, *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*, 18ª ed., México, Editorial Porrúa, 1999. pp. 296.
- CUELLO CALLÓN, Eugenio, *Derecho Penal*, 8ª ed., México, Editorial Nacional, t. I, 1947. pp. 361.
- DE PINA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 22ª ed., México, Editorial Porrúa, 1996. pp. 525.
- FONTÁN BALLESTRA, Carlos, *Tratado de Derecho Penal*, 1ª ed., España, Editorial Abeledo Perrot, t. III, 1966. pp. 550.
- GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, *Prontuario del Proceso Penal Mexicano*, 1ª ed., México, Editorial Porrúa, 1991. pp. 1276.
- GONZÁLEZ BUSTAMANTE, Juan José, *Principios del Derecho Procesal Penal*, 8ª ed., México, Editorial Porrúa, 1985. pp. 419.
- GONZÁLEZ DE LA VEGA, Francisco, *El Código Penal Comentado*, 2ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994. pp. 529.
- GONZÁLEZ FLORESGOMEZ, Fernando, *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*, 32ª ed., México, Editorial Porrúa, 1993. pp. 349.
- JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1ª ed., Argentina, Editorial Liceo

- Profesional Cima, t. I, 1976. pp. 502.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *La Ley y el Delito*, 1ª ed., Argentina, Editorial Sudamericana, 1980. pp. 578.
- LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 1998. pp. 251.
- *El Poder Sancionador*, 1ª ed., México, Editorial Continental, 1961. pp. 293.
- MAGGIORE, Giuseppe, *Derecho Penal*, 1ª ed., Colombia, Editorial Themis, 1985. Vol. I. pp. 2809 5v.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 6ª ed., México, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1981. pp. 333.
- MEZGER, Edmund, *Derecho Penal*, 4ª ed., Argentina, Editorial Bibliográfica, t. II, 1954. pp. 459.
- OSORIO Y NIETO, Cesar, *La Averiguación Previa*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 1985. pp. 473.
- PORTE PETTIT CANDAUAP, Celestino, *Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal*, 16ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994. pp. 508.
- RIVERA SILVA, Manuel, *El Procedimiento Penal*, 9ª ed., México, Editorial Porrúa, 1978. pp. 393.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Evasión Fiscal", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, Año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, 1ª ed., España, Editorial Instituto de Estudios Políticos, 1955. pp. 505.
- SOLER, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, 3ª ed., Argentina, Editorial Edición tipográfica, t. III, 1970. pp. 426.
- TORRES BLANCO, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, 2ª ed., México, Editorial Porrúa, 2001. pp. 286
- VENTURA SILVA, Sabino, *Derecho Romano*, 14ª ed., México, Editorial Porrúa, 1997. pp. 486.
- VILLALOBOS, Ignacio, *Derecho Penal Mexicano*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 1975. pp. 354.
- VON LISZT, Franz, *La Idea del Fin en el Derecho Penal*, 1ª ed., México, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad de Valparaíso en Chile, 1994. pp. 96.