

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE. APLICACIÓN DE LA CALIFICATIVA DEL INCISO E), PÁRRAFO SEXTO DEL ARTÍCULO 108 AL TIPO BÁSICO DEL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

MAURICIO ELPIDIO MONTES DE OCA DURÁN*

Resumen

Revisando las disposiciones del Código Fiscal de la Federación en torno a los delitos fiscales, nos encontramos con que la calificativa que contempla el inciso e), del párrafo sexto del artículo 108, encuentra dificultades para su aplicación como agravante respecto de la hipótesis del delito de defraudación fiscal equiparable, que prevé la fracción II, del artículo 109, del citado ordenamiento tributario federal, pues los elementos que conforman las características o peculiaridades de la calificativa en comento no son distintos a los que integran el tipo básico. Los elementos componentes de la calificativa relativos a omitir contribuciones retenidas o recaudadas forman parte de la estructura del delito principal en comento. Toda calificativa debe reunir un requisito de complementariedad y compatibilidad para invocarla como agravante de un delito. En nuestro caso respecto al delito de defraudación fiscal equiparable precitado, puede impedirse su aplicación, porque de hacerlo, es posible estimar que se estaría recalificando la conducta y sancionando dos veces una misma conducta, lo que contradice el principio garantista de exacta aplicación de la ley previsto en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y vulneraría, asimismo, las garantías de legalidad, seguridad y certeza jurídicas a que se contrae el artículo 16 de la misma Carta Magna, este hecho complica la labor ministerial y judicial de una debida y justa procuración e impartición de justicia y podría ser motivo de una solución de orden legislativo.

* Director General Adjunto de Investigación y Atención a Casos, en la Unidad para la Promoción y Defensa de los Derechos Humanos de la Secretaría de Gobernación.

Reviewing the provisions of the Código Fiscal de la Federación (mexican tax law) about tax crimes, we find that the qualifier covered by subsection e) of the sixth paragraph of Article 108, found difficulty in its implementation as an aggravating of the crime of comparable tax fraud, which provides the fraction II, Article 109 of that federal tax law, because the elements that make up the characteristics or peculiarities of the qualifier in question are not different from those that make up the base rate. Any qualifier must meet a requirement of complementarity and compatibility to invoke it as an aggravating circumstance of a crime. In our case, the crime of comparable tax fraud, may not apply, because it is possible to estimate that it would punishing the same conduct twice, which contradicts the principle of guarantees precise application of the law prescribed in Article 14 of the Mexican Constitution, and violate also the guarantees of legality, legal certainty and security. This can complicate the ministerial and judicial work, and could be grounds for a legislative solution.

El problema de la aplicación de la calificativa al delito de defraudación fiscal equiparable previsto en el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, es digno de abordarse por el interés que representa en la labor cotidiana del Ministerio Público y de los tribunales judiciales, bajo las directrices que señalan las normas constitucionales y legales, respetando en todo momento las garantías y principios que rigen el procedimiento penal federal.

A fin de entender lo antes expuesto, se ha considerado pertinente hacer una exposición general sobre el concepto de delito, tipicidad y tipo, para enseguida abordar el estudio del principio de exacta aplicación de la ley, y las figuras jurídicas relativas a las calificativas con la indicación de que pueden ser agravadas y atenuadas, así como la recalificación atendiendo a la descripción típica del delito previsto en la fracción II, del numeral 109 del Código Fiscal de la Federación y los elementos que se desprenden del texto de la calificativa a que alude el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108 del Código Fiscal Federal, para terminar con el concepto de subsunción en observancia al principio de exacta aplicación de la ley, en el caso concreto que nos ocupa.

Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, según lo establece el artículo 7° del Código Penal Federal, y se concibe como la acción típica, antijurídica y culpable, constituyendo la antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, elementos esenciales para la existencia del delito.

La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo descrito por la ley, por lo tanto, tipicidad y tipo no son lo mismo, ya que el tipo es la descripción de la conducta contenida en la norma, en tanto que tipicidad es el encuadramiento que una conducta determinada tiene con dicha descrip-

ción abstracta para ser considerada delito. Es de explorado derecho que la conducta que exactamente no se adecue a la norma no puede ser sancionable como delito, pues hacerlo contravendría el principio constitucional de exacta aplicación de la ley, al que enseguida nos referiremos.

I. Principio de exacta aplicación de la Ley

El artículo 14, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra como una garantía del gobernado, y más concretamente, de quien se encuentra sujeto a un procedimiento penal, el principio de exacta aplicación de la ley, principio que se relaciona con la máxima *nullum crimen nulla poena sine lege*, de observancia obligatoria para toda autoridad procuradora y administradora de justicia en materia penal. La garantía se expone bajo el texto literal siguiente:

Artículo 14. ...

...

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

...

Este principio constituye un límite regulador importante bajo el cual se debe circunscribir la función del Ministerio Público y del órgano jurisdiccional en sus actuaciones y respectivos ámbitos de competencia, sin embargo, si bien dicho respeto al principio de exacta aplicación de la ley es esencialmente primordial y exigible, es todavía de mayor cuidado y de plena observancia en la aplicación de los delitos fiscales, en los que, dada la composición compleja y disímbola que guarda su estructura, se torna un imperativo obligatorio que la autoridad que pretenda la imposición de una sanción penal en materia fiscal, atienda a la interpretación sistemática e integral de la normatividad fiscal conducente, a fin de evitar encuadrar y sancionar una conducta en un tipo delictivo fiscal distinto al que se pudiera configurar, y en este sentido, son ilustrativos los criterios jurisprudenciales que se leen bajo los rubros y textos siguientes:

EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA. La interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de

tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa no puede sustraerse al deber de consignar en las leyes penales que expida, expresiones y conceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación o demérito en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República.

Descripción de Precedentes:

Amparo directo en revisión 670/93. Reynaldo Álvaro Pérez Tijerina. 16 de marzo de 1995. Mayoría de siete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el quince de mayo en curso, por unanimidad de ocho votos de los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Humberto Román Palacios y Olga María Sánchez Cordero; aprobó, con el número IX/95 (9a.) la tesis que antecede. México, Distrito Federal, a quince de mayo de mil novecientos noventa y cinco.

Tipo de Documento: TESIS AISLADA Clave de Publicación: P. IX/95

Clave de Control Asignada por SCJN: No especificada

Sala o Tribunal emisor: Pleno de la Corte - 9a. Época - Materia: Penal

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

Volumen: I, Mayo de 1995 Página: 82

Del anterior criterio, encontramos el principio de certeza jurídica que debe guardar la Ley, que tiene que ver que ésta sea redactada en forma clara y precisa, sin que pueda haber confusiones con otros dispositivos. En síntesis, la ley debe ser tan clara que al aplicarla no debe quedar duda que se adecua al caso concreto, y para ello también hay que atender a una interpretación integral de las normas, el siguiente criterio nos ilustra al respecto:

DELITOS FISCALES VINCULADOS CON EL CONTRABANDO. DADA SU TIPIFICACIÓN COMPLEJA Y POTENCIAL CONCURRENCIA APARENTE DE TIPOS PENALES, LA AUTORIDAD QUE PRETENDA IMPONER UNA SANCIÓN PENAL ESTÁ OBLIGADA A REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA E INTEGRAL DE LA NORMATIVIDAD FISCAL CONDUCENTE, A FIN DE RESPETAR EL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL. Para comprender debida-

mente las diferentes hipótesis normativas que se prevén como delitos en el Código Fiscal de la Federación, y concretamente las relacionadas con el delito de contrabando a que, en términos generales, se refiere el artículo 102, es indispensable una interpretación sistemática e integral del cuerpo normativo, pues puede incurrirse en la deficiencia de pretender encuadrar el hecho en un supuesto delictivo distinto a aquellos otros que, en su caso, pudieran llegarse a configurar. El principio de exacta aplicación de la ley penal es de observancia estrictamente obligatoria para las autoridades que participan en la integración y determinación de la existencia de los delitos, con total independencia de la complejidad o de las posibles deficiencias o inconsistencias inherentes a la técnica legislativa empleada por parte del legislador al momento de crear los distintos tipos penales; incluso, la necesidad de observar la taxatividad o concreción de la norma, como derivación del principio de legalidad, es exigible igualmente a los propios órganos legislativos, de ahí que es inadmisibles pasar por alto el hipotético supuesto del concurso aparente de tipos penales, bajo el argumento limitado de la aplicación letrística o gramatical de la ley, que implícitamente conduce a la omisión de analizar e interpretar sistemáticamente el contenido integral de un cuerpo normativo cuando las circunstancias del caso así lo exigen. Ahora bien, el hecho de que conforme a la Ley Aduanera y, concretamente, acorde con sus artículos 151, fracciones II y III, 176, fracciones II y X, y 178, fracción II, pueda afirmarse que la tenencia de determinada mercancía (vehículos de motor por ejemplo) dentro del territorio nacional sin permiso o sin la documentación que justifique su legal estancia da lugar a la comisión de una infracción y al merecimiento de una sanción de carácter administrativo, así como al embargo precautorio que en su momento pudiera realizarse, ello no quiere decir que, para los efectos del derecho penal, esa misma conducta pueda ubicarse discrecionalmente a elección de las autoridades hacendarias, ministeriales o judiciales en cualquiera de los dispositivos que se vinculan con el delito de contrabando o sus equiparables, pues al respecto debe atenderse a que de la interpretación sistemática de la codificación aplicable se infiere que el contrabando, tanto en su forma ordinaria como equiparada, depende para su acreditamiento de la naturaleza de las mercancías de que se trate, ya que, precisamente, por esa razón, la ley prevé y distingue diversos tipos penales, los cuales parten de diferentes supuestos y exigen también distintos requisitos de procedibilidad, además de que el hecho constitutivo del núcleo típico resulta distinto, como distinto también es el bien jurídico que directamente se protege en cada caso, e incluso también puede derivar por diversas vías la posibilidad de las sanciones de carácter pecuniario vinculadas con la hipótesis de que se trate; por tanto, se insiste que, al margen de la complejidad o deficiencia de la técnica legislativa empleada, a la autoridad que pretende imponer una sanción penal le es estrictamente exigible hacer una interpretación sistemática e integral de la normatividad fiscal conducente para así lograr depurar y distinguir suficientemente el supuesto que se actualice en realidad, a fin de no transgredir los principios de resolu-

ción de los llamados concursos aparentes de tipos y, consecuentemente, el reiterado principio de exacta aplicación de la ley penal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 137/2005. 6 de octubre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Nieves Luna Castro. Secretario: Fernando Horacio Orendáin Carrillo.

Registro No. 176331

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta* XXIII, Enero de 2006

Página: 2354

Tesis: II.2o.P.188 P

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

La dificultad que representa el respeto al principio de exacta aplicación de la ley, en los delitos fiscales, que tiene que ver con la no aplicación de una pena cuando los hechos no se encuadran exactamente en una hipótesis delictiva y con la existencia de una ley anterior al hecho delictivo a fin de evitar la sanción de conductas por similitud (analogía) o mayoría de razón, y que no se aplique una pena cuando no exista una hipótesis delictiva punible vigente y aplicable al caso concreto, y por ende, la arbitrariedad en la imposición de penas que no correspondan al hecho cometido, es palpable cuando un hecho delictivo de índole fiscal parece tener adecuación en dos normas que en primer lugar, lo contemplan bajo los elementos del tipo básico al que le es imponible una determinada sanción, pero a la vez, elementos de la misma conducta se contemplan en otra norma, pero que la prevé bajo el esquema de una conducta considerada como calificada y, por lo tanto, que puede ser agravada o atenuada.

II. Calificativas

De acuerdo a la clasificación diversa que existe de los tipos penales, éstos pueden ser, especiales y complementados, los especiales excluyen la aplicación del tipo básico, mientras los complementados presuponen la existencia del básico principal al cual agregan como accesorio o adita-

mento, ..., la norma en donde se contiene la suplementaria circunstancia o peculiaridad.¹ Esto es, los tipos complementados se integran con el tipo fundamental y la circunstancia o peculiaridad distinta, a la que llamaremos “calificativa”.

Tanto los tipos especiales, como los complementados, pueden ser agravados o privilegiados, atendiendo a que resulte o no un delito de mayor entidad. Un ejemplo de tipo especial agravado es el parricidio, cuya pena resulta más severa que la que contempla el tipo básico de homicidio, mientras que un tipo especial atenuado, lo es el infanticidio, cuya penalidad es menor que la prevista para el básico de homicidio. En relación a los complementados, el ejemplo clásico de tipo penal complementado agravado, es el homicidio con las peculiaridades de premeditación, alevosía, ventaja, etcétera, mientras que se ejemplifica un tipo complementado atenuado, con el homicidio en riña o duelo.

En el caso, nos ocuparemos de los tipos complementados, dada la importancia y trascendencia que en la individualización de las penas y aplicación de las sanciones, revisten las calificativas.

Por principio diremos que el Diccionario de Términos Jurídicos Vox Erudita v4, expresa que por calificado, debemos entender: *Calificado (adj.) [Qualifié (adj.)] Del verbo qualifier, latín escolástico qualificare (de qualis, cual; ver Calidad). (Der. Pen.). Se dice en la práctica con referencia a un delito penado excepcionalmente como crimen, en atención a las circunstancias agravantes que lo acompañan. Ej.: robo calificado (Cod. Pen. arts. 381 y ss.), abuso de confianza calificado (Cód. Pen., art. 408, part.2).*²

Por su parte, el Diccionario para Juristas, del autor Juan Palomar de Miguel, señala como concepto de calificativa, la Modalidad en la realización del delito, que agrava la conducta delictiva.

Además, el Diccionario de Términos Jurídicos Erudita antes citado, describe como agravación de las penas, lo siguiente:

Latín aggravatio derivado del verbo aggravare, literalmente hacer pesado (gravis).

- I. En sentido lato: modificación de las penas con el objeto de aumentar su severidad. Ej.: la apelación a mínima es la que tiende a una agravación de la pena.

¹ Castellanos Tena, Fernando, *Lineamientos Elementales del Derecho Penal. Parte General*. 12ª ed., Editorial Porrúa, México, 1978, p. 169.

² *Diccionario de Términos Jurídicos*. Vox Erudita v. 4 Copyright 1998-2003 LEJR. Todos los Derechos Reservados. DTJ2 – 412.

- II. En sentido estricto: aplicación conforme a la ley de penas que sobrepasen en severidad a las que constituyen la sanción normal de la infracción. Ej.: la reincidencia, en las condiciones previstas por la ley, acarrea la agravación de las penas (ver Circunstancias agravantes).³

Por otra parte, la legislación penal mexicana, recoge en varios de sus ordenamientos, la figura de la calificativa, la cual se refiere a circunstancias modificativas de la responsabilidad penal, ya sea disminuyendo el *quantum* de la pena, en cuyo caso se les denomina atenuantes, o bien, aumentando la punibilidad aplicable, en cuyo caso se les denomina agravantes. Al respecto, resulta aplicable el criterio jurisprudencial que se lee bajo el rubro y texto siguientes:

“DELITO. CALIFICATIVA DEL. Por calificativa jurídicamente se entiende aquella circunstancia que no alterando los elementos configurativos del delito se agrega al ilícito típico y agrava la pena establecida para el mismo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Descripción de Precedentes:

Amparo en revisión 287/90. Manuel Tamalatzi Sánchez. 29 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Tipo de Documento: TESIS AISLADA Clave de Publicación: No Asignada

Clave de Control Asignada por SCJN: TC062469 PEN

Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito - 8va. Época - Materia: Penal

Fuente de Publicación : *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen: XIV-Julio Página: 531

Por consiguiente, las calificativas constituyen circunstancias agravantes o atenuantes de la pena, y son definidas:

Circunstancias [Circumstances]

Latín *circumstantia*, derivado del verbo *circumstare*, estar alrededor de.

Se emplea en las expresiones siguientes:

³ *Idem.*

—agravantes [*aggravantes*]. Hechos previstos expresamente por la ley y en atención a los cuales el juez está obligado a pronunciar una pena más severa que la prevista como sanción normal de la infracción.

—atenuantes [*atténnantes*].

- A) En sentido lato: hechos que autorizan y aún obligan al juez a pronunciar una pena inferior a la establecida como sanción normal de la infracción.
- B) En sentido estricto, y como referidas a las circunstancias atenuantes judiciales (por oposición a las excusas legales atenuantes): hechos que se deja a la apreciación del jurado o del juez, y cuya existencia basta afirmar en términos generales para que sea posible una disminución facultativa y aun obligatoria de las penas.⁴

Debe ponderarse que para la averiguación previa y el ejercicio de la acción penal consecuente, es fundamental para el Ministerio Público probar de manera fehaciente las calificativas que como resultado de la conducta delictiva desplegada se pudieran configurar, dada la trascendencia que su acreditación en complemento del tipo básico tienen las mismas, sobre todo, para la persecución del delito y del delincuente y el sostenimiento de la acción penal ante el órgano jurisdiccional, pues son circunstancias que deben ser tomadas en consideración y debidamente valoradas tanto para la emisión de una orden de aprehensión, como para la concesión o no de la libertad provisional bajo caución, así como para los términos en que ha de dictarse el auto de plazo constitucional, y ulteriormente, para los efectos de la individualización de la pena y el goce o no de los beneficios legales, al momento de dictarse sentencia dentro de un proceso penal, de ahí la necesidad de comprobar tanto las agravantes como las atenuantes, lo que se sustenta con la tesis jurisprudencial que en relación a ello, dice:

CALIFICATIVAS EXCLUYENTES.

Las calificativas, como las excluyentes, deben demostrarse.

Descripción de Precedentes:

TOMO CXXIV, Pág. 959.- Ramírez Martínez Marciano.- 16 de junio de 1955.- Cinco votos.

Tipo de Documento: TESIS AISLADA Clave de Publicación: No Asignada

Clave de Control Asignada por SCJN:

Sala o Tribunal emisor: 1ra. Sala - 5ta. Epoca - Materia: No Especificada

⁴ *Idem.*

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen: CXXIV Página: 959

En este orden de ideas, se concluye que las agravantes o calificativas, son circunstancias modificativas de la responsabilidad penal que aumentan o disminuyen las sanciones que contempla el tipo básico, pero que no constituyen delitos autónomos, porque su existencia depende de que subsista del tipo básico.

Ahora bien, dada su naturaleza accesorio, para que las calificativas tengan aplicación, es necesario que el tipo básico del delito de que se trate exista.

Por lo tanto, es indudable que primero debe acreditarse el tipo básico y después valorar si procede la agravante, porque al ser la agravante un accesorio del principal no podría afirmarse su comprobación en sentido contrario, simplemente por secuencia lógica de acreditación siendo aplicable a lo señalado, el contenido de las tesis jurisprudenciales siguientes:

Registro No. 172785

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXV, Abril de 2007

Página: 1691

Tesis: XX.2o.67 P

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

DELITO CONTRA LA SALUD EN SU MODALIDAD DE SUMINISTRO DE NARCÓTICOS EN UN CENTRO DE RECLUSIÓN. PARA SU CONFIGURACIÓN DEBE ANALIZARSE, EN PRIMER TÉRMINO, SI SE ACREDITA EL TIPO PENAL BÁSICO Y, POSTERIORMENTE, SI PROCEDE O NO LA APLICACIÓN DE LA HIPÓTESIS QUE LO AGRAVA. Las agravantes o calificativas son circunstancias modificativas de la responsabilidad delictuosa que aumentan las sanciones del ilícito básico, pero no constituyen en sí mismas delitos autónomos, ya que dependen de la subsistencia de éste; por tanto, para la configuración del delito contra la salud en su modalidad de suministro de narcóticos en un centro de reclusión, en primer término, debe analizarse si se acredita el tipo penal básico (suministro genérico de narcóticos) previsto en la fracción I del artículo 194 del Código Penal Federal y, posteriormente, si procede o no la aplicación de la calificativa (hipótesis de

que se cometa en un centro de reclusión preventivo o penitenciario) establecida en la fracción IV del numeral 196 del mismo ordenamiento, toda vez que la agravante descrita no debe influir, *a priori*, en la adecuación de la conducta al tipo penal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 727/2005. 28 de febrero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Arteaga Álvarez. Secretario: Juan Manuel Morán Rodríguez.”

CALIFICATIVA. SU FALTA DE COMPROBACIÓN NO IMPIDE LA CONFIGURACIÓN DEL TIPO BÁSICO. Carece de base jurídica sostener que si la calificativa no queda probada en la secuela procesal, tampoco puede configurarse el tipo básico delictivo por el cual fue procesado y sentenciado el quejoso, pues deben diferenciarse los elementos esenciales o básicos del delito, de los elementos concurrentes o complementados en los que se incluyen las calificativas, toda vez que por la prelación lógica que tiene la falta de comprobación de los elementos esenciales, impide necesariamente la integración de los concurrentes, pero nunca a la inversa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Descripción de Precedentes:

Amparo en revisión 571/98. Miguel Ángel López Bohórquez. 31 de agosto 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Morales Cruz. Secretario: José Francisco Zárate Ruiz.

Tipo de Documento: TESIS AISLADA Clave de Publicación: I.3o.P.39 P

Clave de Control Asignada por SCJN: Penal

Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito - 9ª Época -
Materia: Penal

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

Volumen: Tomo IX, Mayo de 1999 Página: 997

Como se mencionó las calificativas son circunstancias que modifican la responsabilidad penal, pues se trata de situaciones que rodean la realización del hecho penalmente relevante. En efecto, desde el punto de vista de la teoría del delito, frente al juicio de tipicidad, las calificativas abren espacios que permiten modificaciones al tipo básico de que se trate.

Así, es claro que las circunstancias modificativas que constituyen la calificativa, no pueden, en ningún caso, contener los mismos elementos conductuales que constituyen el tipo básico que dicha calificativa pretende modificar, pues ello implicaría una recalificación de la conducta, esto

es, un doble reproche respecto de una misma conducta, que como se dijo anteriormente, es violatorio al principio constitucional que consagra el párrafo tercero del artículo 14 de la Carta Magna, por inexacta aplicación de la ley, en franca violación a las también garantías constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación que prevé el artículo 16 de la Constitución.

Sentado lo anterior, es claro que la calificativa en los delitos que contempla nuestro orden penal atiende dos aspectos: la conducta desplegada y la pena imponible, cristalizándose esta última en el aumento o disminución de la sanción punible cuando la actividad delictiva sea cometida bajo determinadas y específicas circunstancias, tratándose de situaciones inherentes a la calidad del sujeto activo o pasivo, temporalidad, lugar, modo u ocasión, previstas en la norma punitiva, que no contempla el tipo básico, y por lo tanto, son circunstancias eventuales, por lo que no constituyen una conducta autónoma sino vinculada estrechamente al tipo delictivo básico y que tiene la función bien de agravar o disminuir la pena que corresponda al mismo, resultando explícita al respecto la tesis jurisprudencial siguiente:

CALIFICATIVA. LEY MÁS FAVORABLE AL REO. La calificativa no constituye una conducta autónoma sino que está estrechamente vinculada con la acción reputada delictuosa; y al operar, sólo permite agravar la pena que corresponde, pues los dispositivos que contemplan las diversas hipótesis en que se surte la calificativa del delito, remiten a las sanciones previstas en el respectivo artículo que lo tipifica. Por otra parte, el artículo 9o. del Código de Defensa Social del Estado de Puebla, debe entenderse en el sentido de que, si la pena establecida para la comisión del delito por el cual se procesó al reo, es más benéfica en la nueva legislación, debe aplicársele ésta; y no es aceptable que se sancione la misma conducta con la aplicación simultánea de las dos legislaciones, o sea la derogada y la vigente. Por lo tanto no es válido aplicar la pena prevista para un delito en el Código de Defensa Social vigente en el Estado de Puebla, en forma simultánea con la sanción para la calificativa de tal delito establecida en el código penal anterior, sino que debe analizarse cuál legislación beneficia al sentenciado en relación con el delito que se le imputa y aplicársela.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Descripción de Precedentes:

Amparo directo 69/88. Guillermo Morales Castillo. 19 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Shettino Reyna.

Tipo de Documento: TESIS AISLADA Clave de Publicación: No Asignada

Clave de Control Asignada por SCJN: TC062046 PEN

Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito - 8ª Epoca -
Materia: Penal

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen: XIV-Julio Página: 480

Definidos los aspectos generales antes tratados, enseguida entraremos al análisis de la aplicación de la calificativa prevista en el inciso e), del párrafo sexto, del artículo 108, al tipo básico de defraudación fiscal equiparable, que contempla el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de la gama de delitos fiscales que contempla el Código Fiscal de la Federación, resultan de singular importancia, por los elementos especiales que los distinguen del tipo genérico, los delitos de defraudación fiscal equiparable, que prevé el artículo 109, del citado ordenamiento tributario.

No obstante la estructura con la que el legislador consideró distinguirlos del tipo genérico de defraudación fiscal, que contempla el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos ante la problemática que representan las circunstancias cualificantes agravantes que para ambos tipos delictivos contempla el propio dispositivo 108 del citado ordenamiento fiscal, toda vez que los elementos que integran algunas de las hipótesis de los delitos de defraudación fiscal equiparable, contenidas en las diversas fracciones del artículo 109 del ordenamiento fiscal federal referido, son similares a los que señalan como circunstancia o peculiaridad calificativa y que por ende, agravan la pena prevista en las fracciones II y III, del numeral 108 en sus diversos incisos identificados bajo las letras de la a) a la e), lo que, por un lado, representa serias dificultades para la función investigadora y persecutora del delito de la autoridad ministerial, y sobre todo al momento de proceder al ejercicio de la acción penal, pues la adecuación de una conducta delictiva a la norma fiscal sancionable, en estas circunstancias lo enfrenta a una disyuntiva en la que la aplicación del tipo básico o del cualificante, repercute en el sostenimiento de la acción persecutora, pues cuando la opción no es la adecuada, ello trae aparejado la recalificación de la conducta o la subsunción de un tipo en otro.

III. Aplicación de la calificativa del inciso c), párrafo sexto del artículo 108 al delito previsto en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

Tal es el caso del delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y la calificativa prevista por el artículo 108, párrafo sexto, inciso e) del mismo ordenamiento tributario federal, que establece en su contenido similares elementos constitutivos de la conducta prevista por aquél, agravando su sanción, sin dejar de considerar que el delito de defraudación fiscal equiparable, en sus diversas hipótesis delictivas, incluyendo la que contempla la fracción II, del numeral 109 del código tributario federal, puede ser también considerado grave, sólo si es calificado, conforme lo dispone el artículo 194, fracción VI, inciso 2), del Código Federal de Procedimientos Penales, que a la letra prevé:

ARTÍCULO 194. Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

1) ..., y

2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

De acuerdo a lo anterior, tenemos que tanto el delito de Defraudación Fiscal, previsto en el artículo 108, como el delito de Defraudación Fiscal Equiparable, contenido en el artículo 109, ambos del Código Fiscal de la Federación, entran en la clasificación de delitos graves, cuando el monto del perjuicio fiscal se ubica en el señalado en las fracciones II o III, del artículo 108 precitado, **pero solamente si son calificados**, lo que permite colegir que la fracción e inciso del artículo 194 del mismo excluye la consideración de grave, cuando, aún tratándose de los montos previstos en las fracciones II y III del artículo 108 del ordenamiento tributario federal, los delitos fiscales de mérito resultan no ser calificados.

En el caso del artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, lo que quiso el legislador fue agravar las conductas realizadas por retención o recaudación de contribuciones.

Ahora bien, entrando en materia, tenemos que el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, dispone:

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I. ...
- II. **Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.**
- III. a VII.-”

Por otro lado, el artículo 108, párrafo tercero, fracciones II y III, sexto, inciso e) y séptimo, del Código Fiscal de la Federación, establece:

Artículo 108. ...

...

...

I.

- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

...

...

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) a d). ...
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

...

... .”

Los elementos constitutivos del tipo básico de defraudación fiscal equiparable, que se desprenden de la hipótesis legal contenida en el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, son:

- ♦ Omitir enterar contribuciones
- ♦ Que no se realice el entero de las contribuciones dentro del plazo legal establecido.

- ♦ Que las contribuciones omitidas sean las cantidades que por ese concepto se hubieren retenido o recaudado.

Las circunstancias modificativas o calificativas que prevé el inciso e), del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, para agravar la pena, son las siguientes:

- ♦ Omitir contribuciones
- ♦ Que se trate de contribuciones retenidas o recaudadas.

El verbo rector de la figura delictiva principal es omitir enterar, que traducido significa *dejar de pagar*, conjuntando verbo y acción a la conducta descrita en la norma punitiva, y en la calificativa la expresión omitir confluente a decir no pagar, funcionando ambas expresiones para el objeto de la conducta que es las contribuciones retenidas o recaudadas y si bien en el tipo básico se habla del elemento relativo al plazo, que no contempla la calificativa, ello de ninguna manera significa que existan elementos distintos que funcionen como accesorio al tipo fundamental y, por lo tanto, no se justifica la agravación de la pena.

De lo anterior, se desprende claramente que el delito previsto por el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y la calificativa prevista por el artículo 108, inciso e), del mismo ordenamiento, describen la misma conducta y contienen los mismos elementos estructurales, por lo que no pueden subsistir simultáneamente, pues ello constituiría una recalificación de la conducta desplegada por el agente al hacerle un doble reproche de dicha conducta: omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

En efecto, como se mencionó con anterioridad, la calificativa es algo accesorio al tipo penal, algo que eventualmente ocurre, es decir, se puede presentar o no, por lo que no puede constituir uno de los elementos estructurales del tipo penal básico.

La calificativa prevista por el artículo 108, inciso e), del Código Fiscal de la Federación contiene los mismos elementos conductuales que el delito de defraudación fiscal equiparada, previsto en el artículo 109, fracción II, del mismo ordenamiento, por lo que de pretender la subsistencia simultánea de ambas normas, siempre que se configurara este delito, se configuraría también, por necesidad, la calificativa en comento, perdiendo ésta su carácter de accesorio y eventual.

De lo anteriormente expuesto, se colige sin dificultad que, no es posible la subsistencia simultánea del delito previsto por el artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y la calificativa prevista por el artículo 108, inciso e) del mismo ordenamiento.

Igualmente, se llega a la conclusión de que al no operar la calificativa agravada de la pena para el delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en la fracción II, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, no entra dentro de la clasificación de los delitos considerados como graves, porque la calificativa, es una exigencia legal que contempla como requisito el inciso 2), fracción VI, del artículo 194 del Código Adjetivo de la materia, y por lo tanto, el *quantum* del monto y de la pena, no constituyen un obstáculo para obtener el goce del beneficio de la libertad provisional bajo caución.

Por consiguiente, en estricta observancia al principio de exacta aplicación de la ley, no es dable constitucional ni legalmente recalificar una conducta dos veces cuando se contemplen los mismos elementos estructurales en el tipo básico y en la norma subsidiaria complementaria. Por otro lado, es obligatorio y de plena observancia, la adecuación exacta de la conducta al tipo delictivo que sea aplicable al caso concreto, por lo que en el caso del artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, al no ser factible invocar la calificativa prevista en el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, para agravar aquél porque dicha calificativa no incluye en su composición, accesorios o peculiaridades distintas del tipo básico, lo que en tal caso podría operar es la exclusión de plano de ese dispositivo legal o la *subsunción*, de la conducta a la hipótesis delictiva en que encaje perfectamente la actividad desplegada.

Es claro que si en un hecho concreto, se acredita el tipo básico de Defraudación Fiscal Equiparable a que alude la fracción II, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, y no opera la circunstancia cualifican- te prevista por el inciso e) del párrafo sexto, del artículo 108 del mismo ordenamiento tributario, debido a que los elementos agravantes de la conducta son los mismos que contempla el tipo básico, por lo que no pueden considerarse como circunstancias o peculiaridades distintas del tipo fundamental, indudablemente no podría aplicarse la calificativa, atendiendo al principio constitucional de la exacta aplicación de la ley que rige en materia penal, pero ello no obsta para que de acreditarse el tipo básico, se aplique éste, lo que en la práctica jurídico-penal llamaríamos subsunción, cuyo significado tiene que ver con el encuadramiento en, o adecuación a, del tipo.

La *subsunción*, según el Diccionario Jurídico de José Alberto Garrone,⁵ es considerada como la operación lógica en que se establece

⁵ Garrone, José Alberto, *Diccionario Jurídico*, Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 1987, tomo III.

una dependencia de especie o género de hecho a ley, o de afirmación individual o afirmación general. El razonamiento deductivo suele extenderse como una operación de este tipo, en lo que va de lo general a lo particular. En derecho, más estrictamente, es la relación lógico-jurídica de una situación particular, específica y concreta con la previsión abstracta e hipotética de la ley.

En el caso particular de la hipótesis prevista en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, puede existir la subsunción del hecho concreto al tipo básico, pues si un contribuyente dejó de enterar al Fisco Federal, en el plazo legal establecido, las contribuciones que retuvo o recaudó, y las circunstancias cualificantes para agravar la penalidad del básico, de acuerdo al inciso e) del párrafo sexto del artículo 108, del referido código tributario, son que se omitan las contribuciones recaudadas o retenidas, ningún accesorio distinto o diferente al tipo principal se concibe modificadorio de la conducta para la aplicación de una pena más severa, por consiguiente, el tipo fiscal punible que resulta aplicable al caso concreto, y al que pueden subsumirse los hechos, es al básico.

Lo que acarrea la subsunción es que dos normas, con los mismos elementos formen una sola, en nuestro caso, debe estarse a la más benéfica al reo, por ende y en observancia al principio de exacta aplicación de la ley, no podría imponerse la sanción mayor, por lo que queda excluida esta situación.

En el presente caso, también podríamos hablar de violación al principio de compatibilidad de normas, y más aún cuando se trata de tipos complementados, pues si el tipo principal y la calificativa obedecen a la misma razón o circunstancia no se pueden aplicar simultáneamente, porque se reitera, se estaría recalificando la conducta, ilustra lo anterior, los siguientes criterios jurisprudenciales:

CALIFICATIVAS. INCOMPATIBILIDAD DE APLICAR OTRA SIMILAR.
En delitos contra la vida e integridad corporal no puede coexistir la calificativa de pandilla que prevé el artículo 164 *bis* del Código Penal la que contempla la fracción II del artículo 316 del mismo ordenamiento, cuando esta última se refiere a la ventaja por el número de los que acompañan al activo. En efecto, la aplicación de ambas, por obedecer a la misma razón, o sea su comisión plurisubjetiva sancionaría repetitivamente la conducta y la recalificaría, con evidente violación de garantías individuales.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO

Descripción de Precedentes:

Amparo directo 664/89. Ramón Aguirre Fonseca. 16 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gonzalo Ballesteros Tena. Secretario: Juvenal Hernández Rivera.

Amparo directo 550/89. Héctor Caballero García. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gonzalo Ballesteros Tena. Secretario: Juvenal Hernández Rivera.

Amparo directo 548/89. Félix Pérez Delgadillo. 12 julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gonzalo Ballesteros Tena. Secretario: Juvenal Hernández Rivera.

Amparo directo 546/89. Julio Sánchez Soto. 12 julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gonzalo Ballesteros Tena. Secretario: Juvenal Hernández Rivera.

Tipo de Documento: Tesis aislada. Clave de Publicación: No Asignada

Clave de Control Asignada por SCJN: TC012126 PEN

Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito – 8ª Época
Materia: Penal

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen: IV Segunda Parte- 1 Página 135

CALIFICATIVAS, INCOMPATIBILIDAD DE. Tratándose de tipos complementados por la agravante en razón del número de sujetos que intervinieron en el hecho (pandilla), tiene preferencia respecto de ésta, en cuanto a su aplicación, la regla especial referida al delito de que se trate (en la especie, robo cometido por tres o más personas armadas, y no por pandilla), tomando en cuenta que ambas calificativas operan en función del número de protagonistas, aunque sólo uno de ellos estuviese armado, pues por el acuerdo previo y debido a esa circunstancia, es que vence la resistencia de la víctima, por lo que de aplicarse además la pandilla, se estaría recalificando la conducta del acusado con evidente violación a sus garantías individuales.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO

Descripción de Precedente:

Amparo directo 612/89. Salvador Méndez Jiménez. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente J. Jesús Duarte Cano. Secretario: A. Enrique Escobar Ángeles.

Amparo directo 568/89. Felipe Doncel de la Torre. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente J. Jesús Duarte Cano. Secretario: A. Enrique Escobar Ángeles.

Tipo de Documento: Tesis aislada. Clave de Publicación: No Asignada

Clave de Control Asignada por SCJN: TC012125 PEN

Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito – 8ª Época
Materia: Penal

Fuente de Publicación: *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen: IV Segunda Parte- 1 Página 135

En otro orden de ideas, debe decirse que retrotrayendo la estructura descriptiva de la calificativa citada en el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación frente a los elementos integrantes del cuerpo del delito de DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE, previsto en el artículo 109 del mismo código tributario, se aprecia una falta de técnica legislativa que impide la connotación adecuada dada la construcción gramatical que presenta pues no le da funcionalidad al verbo rector que la preside, lo cual es abordado y resaltado en la tesis jurisprudencial siguiente:

Registro No. 177320

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXII, Septiembre de 2005

Página: 1446

Tesis: I.6o.P.97 P

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA MODIFICATIVA DEL DELITO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 108, SEXTO PÁRRAFO, INCISO E), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 109, FRACCIÓN II, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEBE INTERPRETARSE DE MANERA TELEOLÓGICA, ARMÓNICA Y SISTEMÁTICA. El artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece: “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: ... II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado”. Por su parte, el artículo 108, sexto párrafo, inciso e), del propio ordenamiento dispone: “El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando se originen por: ... e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas”. De la simple lectura de la circunstancia modificativa del tipo penal se advierte que ésta se origina por omitir contri-

buciones retenidas o recaudadas, mientras que el tipo penal se actualiza por haber retenido o recaudado contribuciones y no enterarlas al fisco federal dentro de los plazos de ley. De lo anterior se aprecia, que la redacción del inciso e) del artículo 108 del código en cita, desde un punto de vista gramatical, no es del todo correcta por el uso indebido, en un primer plano, del verbo “omitir”, sin estar complementado para que cobre función lingüística. Sin embargo, tratándose de una norma que complementa a otra, no puede examinarse una prescindiendo de la otra, tampoco puede soslayarse el contexto normativo al que pertenecen y desde luego, al espíritu del legislador al crear la circunstancia modificativa. Así, la interpretación gramatical se ve superada por la sistemática, armónica y teleológica que tiene en consideración la configuración del tipo penal, la inclusión de la modificativa para los delitos previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación y los documentos del proceso legislativo que le dieron origen, de los que se desprende que se estableció este nuevo supuesto de calificación del delito de defraudación fiscal y conductas que se le asimilan, cuando los contribuyentes realicen la conducta delictiva respecto de contribuciones retenidas o recaudadas, ya que ello, por sí solo, revela la intención dolosa del sujeto activo y debe ser más reprochable, pues lesiona gravemente al fisco federal. En este sentido, el legislador tomó en consideración una situación específica que rodea a la realización del hecho y que supone especiales condiciones del autor, que deben determinar la modulación de la pena aplicable, por la apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad del autor; así, atendiendo a una graduación de determinados elementos del delito y al principio de proporcionalidad de las penas respecto del marco genérico, tomó en consideración elementos objetivos y subjetivos que modulan el injusto y la culpabilidad. Por lo anterior, debe considerarse, por una parte, que la circunstancia modificativa al tomar en cuenta la naturaleza de la contribución, va dirigida al objeto mismo sobre el que recae la acción u omisión de que trate el tipo penal y, por otra la calificativa se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en los preceptos mencionados y cobrará aplicación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 2146/2004. 30 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Lara Hernández. Secretaria: Sonia Hernández Orozco.

De la tesis jurisprudencial arriba citada, sostenida por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal, en la que se considera que la interpretación de la calificativa prevista en el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108, al tipo fundamental de defraudación fiscal equiparable, contenido en la fracción II del artículo 109, ambos del Código Fiscal de la Federación, debe atender a

la interpretación teleológica, armónica y sistemática y no a la gramatical porque esta última no es del todo correcta y se usa indebidamente el verbo omitir el cual no contiene complemento alguno que le dé función lingüística, pero por tratarse de una norma que complementa a otra, no puede examinarse una prescindiendo de la otra, y que en tal caso debe atenderse al espíritu del legislador al crear la circunstancia modificativa, por lo que dicho *Ad quem* estima que la razón de ser de la calificativa halla justificación en la intención del legislador, de acuerdo al proceso legislativo que le dio origen, y se desprende que la calificativa contenida en el inciso e) del numeral 108 del código tributario federal, se estableció para *cuando los contribuyentes realicen la conducta delictiva respecto de contribuciones retenidas o recaudadas*, ya que ello revela por sí solo la intención dolosa del sujeto activo y debe ser más reprochable, pues lesiona gravemente al Fisco Federal, lo que atiende especiales condiciones del autor que concurren a determinar la modulación de la pena aplicable, de acuerdo a la gravedad del hecho y a la culpabilidad del autor, y que el legislador considerando la graduación de determinados elementos del delito y el principio de proporcionalidad de las penas, tomó en cuenta elementos objetivos y subjetivos que modulan el injusto y la culpabilidad, de lo que se colige que, de acuerdo a la naturaleza de la contribución, va dirigida al objeto mismo sobre el que recae la acción u omisión de que trata el tipo penal en tanto que la calificativa se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.

De lo anterior se desprende que el *Ad quem* considera viable la aplicación de la calificativa cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas, sin embargo, como el mismo lo señala la construcción de la calificativa en comento resulta incorrecta por falta de técnica legislativa, por lo que aun cuando sostiene dicho Tribunal que la calificativa encuentra adecuación al tipo delictivo de defraudación fiscal y a todos los equiparables del mismo, previstos respectivamente en los ordinales 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, no se comparte el criterio de aplicación de la calificativa que prevé el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108, del ordenamiento tributario federal, en lo que respecta a la hipótesis delictiva prevista en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, porque, se insiste, no contempla accesorios o peculiaridades diversas a los elementos descriptivos del tipo básico, y por lo tanto, la interpretación teleológica, armónica y sistemática pretendida en el caso concreto, sin atender la gramatical, no resuelve el problema de complementariedad de que carece la calificativa, y aún más, atendiendo al sentido de la tesis jurisprudencial se advierte que la justificación en la que se hace descansar la invocación y aplicación de la calificativa se basa en que ésta se actualizará para todos los tipos básicos de los preceptos

108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, *siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas*, pero tal argumento por ser muy general en su conclusión final, se olvida de concretar la solución a la problemática que representa la construcción de la calificativa en el caso específico del artículo 109 fracción II, del referido ordenamiento fiscal, que es el motivo del rubro de la tesis.

En resumen:

- 1) Para que opere una calificativa, es menester acreditar primero los elementos del tipo básico y después demostrar la procedencia de la calificativa, toda vez que las calificativas son cuestiones accesorias.
- 2) El principio de exacta aplicación de la ley, previsto en el artículo 14 párrafo tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos, tiene relevancia para evitar la recalificación de la conducta y un doble reproche sobre la misma, atento a la norma que resulte aplicable al caso concreto, en congruencia con la máxima *nullum crimen nulla poena sine lege* y acorde a la garantía de legalidad, certeza y seguridad jurídica a que alude el artículo 16 de la Carta Magna.
- 3) La calificativa prevista en el inciso e) del párrafo sexto del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación no contiene circunstancias o peculiaridades distintas a los elementos descriptivos estructurales del tipo básico de defraudación fiscal equiparable, contenidos en la fracción II del artículo 109 del mismo código fiscal federal, por lo que al tratarse de los mismos elementos no resulta aplicable la calificativa como complemento del tipo principal.
- 4) Por contener los mismos elementos estructurales, la aplicación de la calificativa del inciso e) del párrafo sexto del artículo 108, al tipo principal de defraudación fiscal equiparable, previsto en el artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, se traduce en una recalificación de la conducta y por ende, un doble reproche, en contravención al principio de exacta aplicación de la ley.
- 5) La conducta desplegada debe encuadrarse en el tipo delictivo que resulte aplicable, por lo que de acreditarse los elementos del tipo básico de defraudación fiscal equiparable, previsto en el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y los accesorios de la calificativa contemplada en el inciso e) párrafo sexto del ordinal 108, dada su identidad, esta última podría subsumirse al primero y excluir la aplicación de una pena mayor, o en su caso resultan incompatibles por obedecer a la misma razón, todo ello en plena observancia al principio de exacta aplicación de la ley.

Si aplicamos lo anterior, nos podríamos preguntar entonces si el delito de defraudación fiscal equiparable previsto en la fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación puede ser considerado grave, o si con la reforma del legislador, la connotación que se le trató de dar quedó a la inversa.

IV. Consideraciones finales

El legislador quiso agravar los delitos de defraudación fiscal y los equiparables a éste, en tratándose de contribuciones retenidas o recaudadas, y al mismo tiempo que las conductas cometidas por ese solo hecho se contemplaran como delitos graves, ya que concibe una intención dolosa en las mismas digna de ser más reprochable, y con ello, lograr inhibir que los contribuyentes lleven a cabo este tipo de conductas delictivas, sin embargo, la falta de técnica legislativa en la construcción de la calificativa del inciso e), del párrafo sexto del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, en el caso del delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en la fracción II del artículo 109, del mismo cuerpo de leyes, produjo un resultado adverso, ya que imposibilita la aplicación de la calificativa al tipo básico del delito en comento para agravarlo, pues la norma subsidiaria no reviste complementariedad, así como impide que pueda ser considerado grave en los términos exigidos por el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, lo que conlleva a pensar en la necesidad de una reforma legislativa en el caso particular, que bien podría ser modificando el párrafo sexto del artículo 108 del Código tributario federal, en el que se señalara que: “El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109, hecha excepción del contemplado en la fracción II de este último artículo, serán calificados cuando se originen por: ...”, lo que dejaría incólume la aplicación de la calificativa del inciso e), para los demás casos de defraudación fiscal equiparable en que resulte aplicable, y por otro lado, considerar la posibilidad de una reforma al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, en el que se adicione a la fracción VI, un inciso 3), en el que se prevea que en el caso del delito previsto en el artículo 109 fracción II, éste se considerará grave cuando solamente por el monto de las contribuciones retenidas o recaudadas omitidas se ubique en los rangos de las fracciones II o III, del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, lo que impediría el goce del beneficio de la libertad provisional bajo caución.

Empero, todos los tipos de defraudación fiscal equiparable, previstos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pueden llegar a ser agravados y por lo tanto calificados de acuerdo a lo preceptuado por el

párrafo sexto del diverso artículo 108 del mismo código tributario invocado, no obstante, nos encontramos ante la problemática de que la calificativa que previene en su inciso e), el párrafo sexto del artículo 108 del código mencionado, no puede tener aplicación para agravar el tipo delictivo previsto en el artículo 109 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, pues considerando que las calificativas constituyen peculiaridades o accesorios diferentes al tipo básico del delito de que se trate, en el caso del artículo 109 fracción II en comento, apreciamos que los elementos de que habla la calificativa no son distintos de los que se contienen en el tipo principal, lo que conduce a colegir que en el caso específico del artículo 109 fracción II, la calificativa que contempla el inciso e) del párrafo sexto del numeral 108 del Código Fiscal de la Federación, no opera para dicho tipo legal principal, pues de hacerlo se estaría recalificando la conducta y pretender la imposición de la pena del tipo fundamental agravándola con la pena indicada para la calificativa, se estaría sancionando dos veces la misma conducta, lo que implicaría una flagrante violación al principio de exacta aplicación de la ley, contenido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.