

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo” de Klaus Tiedemann: reflexiones para el enjuiciamiento de la defraudación fiscal y su equiparada

Rafael Contreras Preza

Resumen analítico: Eberhard Schmidhäuser advirtió que una de las problemáticas centrales de la ciencia jurídica penal actual es la delimitación dogmática de la imprudencia y el dolo eventual (*apud* Frick, 1983: 3). Sobre esto mismo, Klaus Tiedemann observó que existen ciertos casos en los que la comisión imprudencial está al “borde del dolo”; ¿su imputación debería ser por comisión dolosa o culposa? Se propuso abordar estos dos posicionamientos y se analizan a mayor profundidad en dos injustos de comisión forzosamente dolosa: la Defraudación Fiscal y su Equiparada. Esta reflexión gravita en torno a la sanción otorgada a la sanción impuesta al incumplimiento fiscal, ¿cuándo incumplir una obligación fiscal debe ser sancionada penalmente y cuándo con una multa administrativa? La aplicación letrista del Código Fiscal de la Federación y la jurisprudencia en México no brindan respuestas, sino más dudas. La corriente jurisprudencial en México permite sancionar doblemente un incumplimiento fiscal: uno en la vía administrativa y otro en la vía penal.

En contraste, las contribuciones de juristas como Engelbert Hübner, Thomas Rönau, Christian Becker y Jens Müller brindan luz a esta problemática en concreto. En particular, se cuestiona si las omisiones fiscales que surgen de la falta de conocimiento o comprensión de la norma deben ser consideradas dolo eventual o si, por el contrario, deben ser tratadas como atípicas debido a un error de prohibición. Las reflexiones aquí presentadas apuntan a la reestructuración de la Política Tributaria Criminal del Estado Mexicano que permita una interpretación precisa de la intencionalidad del sujeto en los delitos fiscales. Así, la limitación científica del dolo eventual plantea un reto tanto teórico como práctico, ya que exige una distinción clara entre las conductas defraudatorias y la correcta aplicación de sanciones penales o administrativas, adaptada a las particularidades del sistema jurídico mexicano.

Abstract: Eberhard Schmidhäuser pointed out that one of the main challenges in contemporary Criminal Law is the jurisprudential distinction between negligence and *dolus eventualis* (*apud* Frick, 1983: 3). In this regard, Klaus Tiedemann pointed out that there are cases where negligent actions are “on

the border of intent”; should these cases be charged as intentional or negligent offenses? To address this, two perspectives are examined more deeply in two crimes that are inherently intentional: Tax Fraud and its Equivalent. This reflection revolves around the sanction imposed for tax evasion—when should a failure to meet a tax obligation be punished criminally, and when should it be dealt with through an administrative fine? The literal application of the Mexican Federal Tax Code and its Case Law (established by the Federal Judiciary) don’t provide clear answers, but rather, they generate more confusion. The prevailing jurisprudence in Mexico allows for double sanctions for a tax violation: one in the administrative system and another in the criminal system.

In contrast, contributions from jurists like Engelbert Hübner, Thomas Rönau, Christian Becker, and Jens Müller shed light on this issue. Specifically, it is questioned whether tax omissions arising from a lack of knowledge or understanding of the law should be seen as eventual intent, or if, on the contrary, they should be treated as lack of legal characterization due to a mistake of prohibition. The reflections presented here aim to reshape Mexico’s Criminal Tax Policy, enabling a clearer interpretation of the taxpayer’s intent in fiscal crimes. Thus, the scientific limitation of eventual intent poses both a theoretical and practical challenge, as it demands a clear distinction between fraudulent conduct and the correct application of criminal or administrative sanctions, tailored to the nuances of the Mexican legal system.

Palabras clave: 1. Derecho penal comparado 2. Defraudación fiscal y Defraudación Fiscal Equiparada 3. Dolo y dolo eventual 4. Culpa 5. Derecho Penal Económico 6. Política Tributaria Criminal 7. Delitos fiscales 8. Presunción de inocencia 9. *Ultima Ratio* 10. Teoría del Delito.

Key words: 1. Comparative Criminal Law 2. Tax Fraud and Equivalent Tax Fraud 3. Criminal Intent and *dolus eventualis* 4. Culpability 5. Economic criminal law 6. Criminal Tax Policy 7. Tax Crimes 8. Presumption of Innocence 9. *Ultima Ratio* 10. Theory of the Crime.

ÍNDICE

I. Introducción

A. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA EN LA DOGMÁTICA PENAL

II. La configuración forzosamente dolosa de la Defraudación Fiscal y su Equiparada

III. Una redimensión del dolo y el error en la Defraudación Fiscal y su Equiparada

IV. La limitación científica del dolo eventual y la culpa con representación en la dogmática penal general

V. La limitación científica del dolo eventual y la culpa con representación en la Defraudación Fiscal y su equiparada

B. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA EN LA DOGMÁTICA PROCESAL PENAL

VI. Sobreseimiento ordinario por atipicidad y sobreseimiento especial para los delitos fiscales

VII. Suspensión y bifurcación procedimentales a la luz de los principios de presunción de inocencia y última ratio

VIII. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

El general prusiano Claus Von Clausewitz, tratadista clásico de la estrategia militar y principal combatiente de Napoleón Bonaparte junto con el general Von Boyen y el duque de Wellington, reflexionó en su obra *De la Guerra* que la estrategia de todo conflicto militar nunca tiene una simplicidad aparente, sino que ha de surgir de considerar una multiplicidad de condiciones y circunstancias que en su conjunto permiten visualizar un todo coherente (Clausewitz, 2014: 140); la estrategia es la suma de acciones pensadas y encaminadas a un propósito específico.

Los principios de unidad, continuidad y coherencia en la estrategia militar son perfectamente aplicables a otros ámbitos de la vida pública como lo es el combate a la delincuencia —mayormente a la de “cuello blanco”— ya que requiere no solo de un elevado nivel de entendimiento de política pública y del sistema jurídico, sino también de estrategia, inteligencia, planeación, prudencia y, sobre todo, visión de Estado.

El combate a la delincuencia fiscal requiere de una Política Tributaria Criminal del Estado Mexicano que sea coherente, unificada, inteligente y estratégica. La criminalidad fiscal o tributaria enfrenta una complejidad única en la materia penal, ya que los comportamientos humanos en el comercio, en la vida empresarial, en la vida diaria, en el mundo globalizado, han generado una exacerbada meticulosidad de las normas tributarias (sustantivas y procesales) que requieren del operador jurídico mayor comprensión integral de la intencionalidad del sujeto y significado jurídico (entendiéndose en el sentido de la tesis normativista positivista kelseniana).

Eberhard Schmidhäuser, jurista precursor de la Escuela Funcionalista, al ocaso de su obra sentenció que la delimitación dogmática entre la imprudencia y el dolo

eventual es una de las problemáticas centrales de la ciencia jurídica penal actual (*apud* Frick, 1983: 3). La cuestión de limitar la intención y la negligencia ha ocupado grandes esfuerzos en el derecho penal actual. A este respecto, el jurista alemán Klaus Tiedemann sostiene que la Teoría General del Delito debe delimitar el dolo y la negligencia de manera de restricción y en su *Leipziger Kommentar* sostuvo que hay casos “al borde del dolo” (*Fälle [die] “auf der Grenze vom Vorsatz” [sind]*), cuya imputación no es sencilla (Frick, 1983: 31).

La afirmación de Schmidhäuser pone de manifiesto la problemática de esta reflexión: en el ámbito de las omisiones fiscales “al borde del dolo”, ¿qué criterio debe prevalecer para que el órgano jurisdiccional determine si se configura el dolo eventual o, por el contrario, se está frente a una atipicidad debido a la ausencia del elemento subjetivo del delito fiscal? Esta cuestión, de carácter indiscutiblemente concreto, es, sin embargo, fundamental para los ilícitos fiscales, toda vez que, sin una respuesta satisfactoria, se torna inviable esquematizar un sistema jurídico sustantivo y procesal que permita saber en qué casos una omisión fiscal será castigada penalmente y en cuáles administrativamente.

El área del Derecho Penal Tributario es, quizá, donde se materializa aún más dicha discusión debido a la configuración forzosamente dolosa de la defraudación fiscal. El juicio de tipicidad en los delitos fiscales exige que se actualice tanto el elemento cognitivo como el voluntario para develar el dolo en la defraudación fiscal. La limitación científica del dolo eventual en la delincuencia fiscal supone un gran reto teórico y práctico, ya que se ha de esbozar una doctrina que supere las interrogantes de si una determinada conducta debe ser castigada administrativa o penalmente, y también buscar soluciones para la práctica jurídica conforme a las figuras e instituciones inherentes al proceso penal mexicano.

Limitar al dolo eventual en la Defraudación Fiscal y su Equiparada significa también restringir la potestad punitiva estatal en el ámbito tributario, ya que dichos ilícitos (como se observará en el subapartado II.) no permiten comisión culposa; es decir, el juicio de tipicidad exige que el sujeto activo (no necesariamente el contribuyente) haya obrado dolosamente. Con ello, se propugna sopesar el incumplimiento a la norma fiscal dentro de un marco de análisis más amplio, sobrepasar la duda de encasillar una conducta “al borde del dolo”, en busca de una determinación clara y precisa en el enjuiciamiento de conductas defraudatorias al Fisco Federal.

En la ponderación crítica, se propone escindir la reflexión en dos grandes bloques: A) la limitación científica en la dogmática penal, en la cual, se abarcarán figuras inherentes a la Teoría General del Delito que permitirán brindar una teoría concisa y coherente; y B) la limitación científica en la dogmática procesal penal, mediante figuras procesales nacionales y comparadas se dibujará una Política Tributaria Criminal coherente que facilite distinguir entre un delito fiscal y una infracción fiscal.

A. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA EN LA DOGMÁTICA PENAL

II. LA CONFIGURACIÓN FORZOSAMENTE DOLOSA DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU EQUIPARADA

En este subapartado se analizará por qué conforme a la Teoría General del Delito, tanto la Defraudación Fiscal como su Equiparada son delitos de comisión forzosamente dolosa. Para ello, se analizará la descripción típica, posteriormente se desglosarán los elementos típicos de los dos injustos, y se presentará la conclusión arribada.

§ I. La descripción típica de la Defraudación Fiscal

La Defraudación Fiscal es un injusto tipificado en una ley especial; es decir, no se encuentra en el Código Penal Federal, sino en el Código Fiscal de la Federación (en adelante “el CFF”). La tipificación se encuentra en el Título Cuarto del CFF, este título contiene dos capítulos: la infracción administrativa por infringir las disposiciones fiscales; y el listado de delitos fiscales. Así como reglas sustantivas específicas para el Derecho Penal Fiscal, como la regla de prescripción, autoría y participación en la materia, y las reglas para proceder penalmente en dichos delitos.

A continuación se transcribe el tipo penal:

Código Fiscal de la Federación

Título Cuarto - De las Infracciones y Delitos Fiscales

Capítulo II - De los Delitos Fiscales

Artículo 108

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

[...]

§§ I. Elementos subjetivos

Este ilícito es de comisión forzosamente dolosa, ya que no es conceptualmente viable que una persona defraude culposamente al Fisco Federal. El dolo se encuentra descrito en el artículo 9, primer párrafo, Capítulo Primero del Código Penal Federal:

TÍTULO PRIMERO - Responsabilidad Penal

CAPÍTULO I - Reglas generales sobre delitos y responsabilidad

Artículo 90.- *Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y*

[...]

Así pues, se aprecia que en este injusto en particular, la acción u omisión del sujeto activo se despliega del conocimiento de los elementos del tipo penal o previendo el resultado típico quiere (dolo directo) o acepta (dolo eventual)¹ el acontecer típico.

§§ II. Elementos objetivos

Conducta: la acción u omisión que despliega el sujeto activo en el caso concreto como podría ser la indebida y dolosa aplicación de las reglas de deducción tendientes a reducir la base gravable en el cálculo del impuesto sobre la renta.

Sujeto pasivo: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sujeto activo: indefinido; es decir, no necesariamente tiene que ser el contribuyente o quien haya causado la contribución omitida.

Lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado: la adecuada recaudación fiscal federal.

Objeto material: el tipo penal contempla dos posibilidades: a) la contribución omitida total o parcialmente; y b) un beneficio indebido.

Resultado material: cualquier merma o afectación a la recaudación fiscal del Gobierno Federal. Es importante hacer hincapié que este tipo penal no tutela la recta recaudación de entes estatales ni municipales.

Nexo causal: la relación directa y causal entre la acción u omisión del sujeto activo con la afectación a la recaudación fiscal federal.

§§ III. Elementos normativos

1. Engaños o aprovechamiento de errores: es un elemento normativo penal que integra no solo este injusto, sino también otros como el fraude genérico. Este elemento normativo ya ha sido explorado, desde la Sexta Época, por el acervo jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*Registro digital: 263236; Instancia: **Suprema Corte de Justicia de la Nación**; Sexta Época; Materia(s): Penal; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tipo: Tesis Aislada*

¹ No se abunda en esta distinción, ya que será objeto de análisis Apartado V de esta reflexión.

FRAUDE (LEGISLACIÓN DE PUEBLA)

*El fraude genérico, previsto en la primera parte del artículo 386 del Código de Defensa Social determina, como medios comisivos, tanto el engaño como el aprovechamiento del error, señalando como resultados: “el hacerse ilícitamente de alguna cosa” o bien alcanzar un lucro indebido. **Por engaño se entiende la actitud mentirosa, por medio de palabras o actos, que tienden a producir en el sujeto de la relación (que no siempre es el sujeto pasivo), un estado subjetivo de error, o sea un concepto falso sobre una cosa, hecho o realidad; el aprovechamiento del error, por lo contrario, supone el estado de error en el sujeto y del cual se vale el agente activo del delito para obtener una cosa ilícitamente o bien un lucro indebido.** Establecida tal premisa, precisemos como elementos del hecho: a) la conducta, b) el resultado, y c) el nexo de causalidad que une a una y a otro. Por su parte, la conducta se integra con dos subelementos: 1. Uno de carácter físico, que puede consistir en una acción o una omisión (comprendiendo esta las especies de omisión simple y comisión por omisión) y 2. Un elemento psíquico, de naturaleza subjetiva, que no es otro que el querer expresar la conducta concreta. Entre la conducta y el resultado, con independencia del nexo causal, hay un enlace de carácter subjetivo, constituido por la representación que tiene el autor tanto de su propia conducta como del resultado y mediante el cual este último le puede ser atribuido, mediante un proceso valorativo, en un juicio de reproche que es esencia de la culpabilidad; esta, por último, hace nacer la responsabilidad. El nexo causal, entre la conducta y el resultado, debe buscarse siguiendo un criterio naturalístico mismo que expuesto por Stuart Mill ha sido llevado por Von Buri, al campo del derecho penal y que se expresa en la fórmula “conditio sine qua non” porque, suprimida mentalmente la condición causal, el resultado desaparece, lo que demuestra la eficacia causal de tal condición.*

Amparo directo 6543/57. Jerónimo Bretón Mena. 10 de diciembre de 1958. Cinco votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.

(Las negritas son propias)

2. Omisión: es un elemento normativo penal, dispuesto en el artículo 8 del Código Penal Federal.
3. Pago: es un elemento normativo extrapenal, dispuesto en la legislación civil federal.
4. Contribución: es un elemento normativo extrapenal, dispuesto en la legislación fiscal federal.
5. Beneficio indebido: los beneficios fiscales constituyen reglas intrínsecas para la materia fiscal sustantiva, la legislación y la normatividad reglamentaria en la materia disponen qué ha de considerarse como un beneficio (fiscal) debido o indebido.
6. Fisco Federal: es un elemento normativo extrapenal, dispuesto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que crea y faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la Secretaría de Estado para, entre otras cosas, velar por la recaudación federal.

§ II. La descripción típica de la Defraudación Fiscal Equiparada

A continuación se transcribe este injusto penal:

Código Fiscal de la Federación

Título Cuarto - De las Infracciones y Delitos Fiscales

Capítulo II - De los Delitos Fiscales

Artículo 109

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

[...]

§§ I. Elementos subjetivos

No admite comisión culposa, al igual que la Defraudación Fiscal “ordinaria”.

§§ II. Elementos objetivos

Conducta: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

Sujeto pasivo: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

Sujeto activo: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

Lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

Objeto material:

- i) Consignar en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes;
- ii) Omitir enterar a la Autoridad Hacendaria el impuesto retenido o recaudado;
- iii) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;
- iv) Simular uno o más actos jurídicos para obtener un beneficio indebido con perjuicio al Fisco Federal;
- v) Omitir presentar por más de doce meses las declaraciones definitivas o aquellas que sean exigidas por las leyes fiscales y que deje de pagar la contribución correspondiente;
- vi) Darle efectos fiscales a comprobantes fiscales que no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Resultado material: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

Nexo causal: idéntico a la Defraudación Fiscal “ordinaria”, en cuanto este es un delito equiparado a dicho injusto.

§§ III. Elementos normativos

Además de las presentes en la Defraudación Fiscal “ordinaria”, se aprecian estos elementos normativos:

1. Declaración: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.
2. Declaración definitiva: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.
3. Deducción: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.

4. Efectos fiscales de los comprobantes fiscales: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en los artículos 29 y 29-A del CFF.
5. Ingresos acumulables: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.
6. Retención de impuestos: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.
7. Simulación de actos jurídicos en materia fiscal: es un error común pensar que este sea un elemento normativo extrapenal dispuesto en el Código Civil Federal, ya que existe la simulación de actos jurídicos en la materia civil. No obstante, este delito se configura en el seno de una relación jurídica tributaria y no en una de carácter civil; en consecuencia, el elemento normativo obtiene significado de los artículos 42-B del CFF y 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
8. Subsidio y estímulo fiscal: es un elemento normativo extrapenal que integra las reglas sustantivas de la materia fiscal, dispuesto en la legislación fiscal federal.

§ III. Delitos de comisión dolosa

El análisis de los elementos subjetivos de la Defraudación Fiscal y su Equiparada nos permiten concluir que la acción u omisión desplegada por el sujeto activo, en ambos ilícitos, es forzosamente dolosa. El aprovechamiento de engaños o de errores para omitir total o parcialmente una contribución, o la obtención de un beneficio indebido, ambos en perjuicio del Fisco Federal, requiere que el sujeto activo conozca los elementos del tipo penal y prevea o acepte el resultado típico; esta operación, lógica y conceptualmente, no acepta una comisión culposa.

Para mayor abundamiento, la historiadora y jurista Patricia Leal, se ha especializado en la persecución penal de la Defraudación Fiscal y su Equiparada desde la fundación de los Estados Unidos Mexicanos. En su estudio narra que antes de la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de 1946, la Defraudación Fiscal y su Equiparada se perseguían como fraude genérico dispuesto en el Código Penal Federal, la federalidad se desprendía del carácter federal de la víctima, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Leal, 2016: 34). Esa Ley fue abrogada mediante decreto que expidió el Código Fiscal de la Federación dos años después.

El análisis de la doctora Leal no solo corrobora que estos dos injustos sean de comisión forzosamente dolosa, sino que también enriquece la discusión, ya que los

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

criterios jurisprudenciales y doctrinales elaborados en torno al fraude genérico pueden ser utilizados para estudiar a la Defraudación Fiscal y su Equiparada, de hecho en el análisis de los elementos normativos que integran el primer injusto penal se aludió al acervo de jurisprudencia que obra sobre el fraude genérico en cuanto al “uso de engaños o aprovechamiento de errores”. No obstante, se advierte que tanto la Defraudación Fiscal como su Equiparada son dos ilícitos autónomos respecto al fraude genérico y por tanto no se ha de enjuiciar a la Defraudación Fiscal y su Equiparada con analogías respecto al fraude genérico, lo cierto es que el fraude genérico supone uno de los delitos más recurrentes en la academia y en el litigio, de allí que dicho estudio comparativo sirva para “desmitificar” a estos dos delitos fiscales que posiblemente tienen menor alcance para la población en general.

III. UNA REDIMENSIÓN DEL DOLO Y EL ERROR EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU EQUIPARADA

La preocupación de Schmidhäuser por delimitar doctrinalmente la comisión dolosa y la comisión imprudencial de un injusto cobra mayor relevancia en el Derecho Penal Tributario, toda vez que, como en el caso de la defraudación fiscal, la comisión imprudencial resulta en la atipicidad de la conducta humana. Por tanto, un análisis detallado de este injusto también debe darse en el error en sus dos vertientes tradicionales.

En su trabajo doctoral titulado *Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht*,² el jurista alemán Jens Müller, propuso dilucidar la Defraudación Fiscal no solo al estudiar el elemento doloso necesario en este delito, sino también a considerar el error como impedimento para que se proclame la tipicidad de dicho injusto penal (Müller, 2007: 172). En su estudio acerca del error, Müller parte de la base que la defraudación fiscal solo se comete si el sujeto activo conocía la pretensión tributaria del Estado y, en consecuencia, dolosamente decidió omitirla. Por tanto, Müller —con base en la teoría de la culpabilidad penal— considera que si el activo hubiere tenido cualquier error sobre la pretensión tributaria (y sus reglas inherentes a dicha materia como las deducciones, los ingresos acumulables, entre otras) conllevaría a un error de prohibición, dispuesto en el artículo 17 del Código Penal Alemán (StGB, por sus siglas en alemán).

Müller, consciente que la defraudación fiscal es de comisión forzosamente dolosa, considera que el dolo solo puede manifestarse de circunstancias que justifiquen una apreciación normativa (es decir, una interpretación jurídica de la norma tributaria) que posibilite al contribuyente propugnar, acogerse o afirmar la defraudación fiscal (Müller, 2007: 140). A saber, que el activo conozca los elementos ob-

² Cuya traducción al español es: *El Dolo y la Obligación de Declarar en el Derecho Penal Fiscal*.

jetivos y normativos de este injusto, para de manera posterior aceptar y desear el resultado típico, el cual en México son dos: 1) omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución; o 2) obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Jens Müller como conclusión de su obra propuso abordar las dificultades científicas de la culpabilidad penal en el Derecho Penal Tributario desde una reestructuración dogmática del error de prohibición en dichos injustos penales. El jurista considera que en la adjudicación de la Defraudación Fiscal, el operador jurídico debe estar consciente de la complejidad, la mutabilidad de los criterios y, sobre todo, del alto grado de especialidad que supone la materia fiscal no solo para los abogados, sino para todos los ciudadanos en su conjunto (Müller, 2007: 379). Por ello, sentencia que la pretensión punitiva debe pasar a un segundo plano respecto a la pretensión tributaria.

Desde la perspectiva ofrecida por Müller, el Estado debe enfocar sus recursos humanos, materiales y jurídicos a encauzar la fiscalidad y no en sancionar penalmente a sus contribuyentes; los cuales, en muchas de las ocasiones enteran mal una contribución no con la intención de causarle un perjuicio al Fisco Federal, sino por falta de una asesoría técnica en la materia. El autor de este artículo considera que tal omisión si bien debe ser sancionada y reprimida, tal sanción no debe ser de carácter penal, sino desde el Derecho Administrativo Sancionador: una multa.

Los juristas Jescheck y Weigend propusieron la distinción canónica entre error de hecho y de prohibición: el error sobre una característica objetiva del cumplimiento de la norma constituye un error de hecho, el error sobre la existencia de la norma constituye un error de prohibición (*apud* Albert, 2017: 61).³ Derivado de lo anterior, los autores citados extraen las siguientes extensiones analógicas (*apud* Albert, 2017: 65): a) si el activo actúa equivocadamente sobre las circunstancias reales, actúa sin dolo; b) si el activo comprende los hechos, pero desconoce la norma aplicable, concluye erróneamente que no hay delito cuando sí lo hay; no obstante, lo ha cometido con un error de prohibición, imposibilitando que el jurista deduzca dolo en su comisión delictiva.

En la ciencia jurídico penal, el error es concebido como una excluyente de los elementos del tipo penal, cuya consecuencia resulta en la punibilidad de la conducta humana. El doctor Zaffaroni explica los dos tipos de errores: un error que elimina la tipicidad y otro que elimina la culpabilidad del sujeto activo (Zaffaroni, Slokar, & Alagia, 2006: 413). El primero recae sobre la descripción típica en su vertiente objetiva (elemento objetivo), con lo cual se logra vencer el dolo si se trata de un error invencible y su graduación (comisión culposa) si es en su vertiente vencible.

³ La traducción es propia. La frase original en alemán es: *Der Irrtum über ein objektives Merkmal der Ausfüllungsnorm ist Tatbestandsirrtum, der Irrtum über die Existenz der ausfüllenden Norm Verbotsirrtum.*

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

El segundo gravita en torno a la culpabilidad de la conducta humana; es decir, si el sujeto activo estaba consciente que el ordenamiento jurídico vigente prohíbe la conducta desplegada por él.

La culpabilidad tiene tal trascendencia en nuestro sistema jurídico penal, puesto que funge como elemento del delito, así como medida y fundamento de la punibilidad estatal:

Código Penal Federal

Artículo 13, párrafo segundo: *“Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad”.*

La anterior porción normativa, preceptúa que no podrá aplicarse pena alguna, si la acción o la omisión no han sido realizadas culpablemente; la culpabilidad se sitúa como elemento esencial para la punibilidad estatal; y, por ende, como un elemento fundamental para la teoría del delito.

Un error en el tipo se actualiza cuando el sujeto activo desconocía de los elementos objetivos del injusto penal, mientras que el error en la culpabilidad se configura cuando el sujeto activo desconocía que el ordenamiento jurídico sanciona su conducta desplegada con anterioridad. En consecuencia, se desprende que el error de tipo, en el juicio de tipicidad, anula cualquier encuadramiento del tipo penal en su conducta; mientras que en el error de prohibición tenga una conducta típica, antijurídica, pero no culpable. Ahora bien, la doctrina especializada en derecho penal fiscal detalla el análisis del error de tipo de la defraudación fiscal considerando que este se puede cometer por acción y por omisión.

En cuanto a su comisión por acción, como se comentó, es mediante “el uso de engaños” (artículo 108, primer párrafo, CFF); por tanto, el autor debe saber que su actuar (en cualesquiera forma) es dirigido a engañar al fisco, produciendo en consecuencia, “[omitir] total o parcialmente el pago de alguna contribución u [obtener] un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal” (artículo 108, primer párrafo, CFF). Siendo que estos últimos dos son elementos normativos extrapenales ubicados en la normatividad tributaria sustantiva federal. Adicionalmente, la doctrina fiscal escinde el hecho imponible y el hecho generador (cuando se causa el impuesto) como puntos de partida para el nacimiento de la obligación tributaria; por tanto, el actor deberá conocer cuándo se le causó el impuesto y saber las reglas contables para la cuantificación de la base gravable para “[omitir] total o parcialmente el pago de alguna contribución u [obtener] un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal” (artículo 108, primer párrafo, CFF).

En el caso de acción, un error de prohibición se puede deducir de la intención del contribuyente por un desconocimiento del régimen fiscal aplicable a su caso concreto; por ejemplo, que el contribuyente crea que la reducción de su base gravable se deba con base en deducciones erróneamente aplicables y, que por tanto, no sepa

que dicha acción sea punible. No obstante, considerando la accesibilidad de la información fiscal en nuestros días y el perfil del contribuyente puede ser que el error de prohibición sea vencible.

En cuanto a la defraudación fiscal de comisión por omisión, el “aprovechamiento de errores” (artículo 108, primer párrafo, CFF) es más factible debido al alto grado de detalle de las diversas normas sustantivas y procedimentales que regulan las obligaciones y los deberes fiscales. El desconocimiento de ciertas reglas detalladas del ordenamiento jurídico tributario supone un error de tipo que al realizar el hecho ilícito se actúa sin dolo, si este error es inevitable. Posiblemente, el caso más ilustrativo es el que ofrece Kohlmann; consiste en que una persona abre un negocio familiar y sabe que sus ventas han generado impuestos, pero no presenta la declaración correspondiente, porque —por ignorancia o mera negligencia— cree que por su régimen fiscal no debe declarar y la oficina de impuestos *motu proprio* le hará el cálculo del impuesto (esto es creíble considerando que algunos impuestos sí son calculados y notificados por la Autoridad Hacendaria al contribuyente como lo es, por ejemplo, en el caso del impuesto predial que anualmente se recibe una boleta) (*apud* Frick, 1983: 39). Kohlmann, en este caso, indica que el comerciante podría usar como defensa penal un error de prohibición que si bien era vencible, logra que se le reduzca la pena (*apud* Frick, 1983: 40). Este desconocimiento generalizado aplica no solo a la obligación tributaria, sino también a los deberes tributarios secundarios ya mencionados.

Los penalistas Thomas Rönna y Christian Becker, en su artículo publicado en la edición de 2016 de la *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, advirtieron respecto a la complejidad y ambigüedad inherente a los asuntos de delitos de cuello blanco y abogaron por una reestructuración de la intencionalidad precisa para los delitos fiscales (Albert, 2017: 134). No obstante, dicha reestructuración fue acotada, ya que consideran que solo debe aplicarse un criterio especial para determinar la intencionalidad si la incertidumbre se basa en un conocimiento incierto de la situación jurídica fiscal; es decir, exclusivamente a la composición jurídica de sus deberes y obligaciones fiscales, dejando de lado imprecisiones fácticas o incumplimiento a deberes de cuidado en sus registros contables.

Los juristas Rönna y Becker citan un ejemplo bastante clarificador (*apud* Albert, 2017: 134): un empresario, cuyo giro de negocio requiere que realice diversos viajes de trabajo, pero duda si ha cometido defraudación fiscal, ya que no ha guardado un registro fiel del número de viajes de trabajo, su incertidumbre no está relacionada con la complejidad del Derecho Penal Tributario, sino deriva de un incumplimiento a una obligación fiscal: llevar la contabilidad de su negocio. En este caso, es claro que no puede confiar en que no ha evadido impuestos si la probabilidad de que haya declarado demasiados viajes es objetivamente alta, en cuyo caso, la omisión del impuesto le ha generado un beneficio económico indebido y por tanto se vislumbra un dolo eventual. Sin embargo, la situación cambia si el contribuyente sabe cuántos

viajes ha hecho, pero no está seguro de si todos son deducibles como gastos relacionados con los ingresos. Esta incertidumbre, basada en el desconocimiento de la norma fiscal vigente, surge de una falta de claridad normativa. En este contexto, la complejidad del Derecho Penal Tributario se debe considerar al evaluar la intencionalidad del contribuyente, en cuyo caso el error de prohibición podría incluso conllevar en la atipicidad de la conducta, dependiendo del caso concreto.

§ I. Precedentes de derecho comparado sobre el error en la Defraudación Fiscal

El estudio comparado de los precedentes suscitados en las jurisdicciones de Alemania (tradición del *civil law*) y Estados Unidos (tradición del *common law*) aporta perspectivas clave para ampliar los horizontes analíticos del error y la intencionalidad en la ilicitud de defraudar al fisco. Ambos sistemas ofrecen herramientas para comprender cómo la intención y el desconocimiento normativo influyen no solo en la culpabilidad, sino en el juicio de tipicidad del injusto aludido, permitiendo fortalecer criterios jurídicos en un marco fiscal cada vez más complejo.

§ I. a. Alemania

Bundesgerichtshof Urteil vom 13.11.1953, Az.: 5 StR 342/53

En su sentencia del 13 de noviembre de 1953, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Federal Alemán (BGH), determinó que forma parte del dolo en la comisión de la Defraudación Fiscal que el autor tenga conocimiento de la reclamación fiscal específica (la contribución omitida) y que, con base en dicho conocimiento, sea su intención evadir dicha obligación fiscal. El error sobre la determinación fiscal puede asistir al procesado como un error de hecho que excluya la intencionalidad criminal de su conducta (BGH, 1953).

La Fiscalía de Alemania acusó a un contribuyente como cómplice de defraudación fiscal al participar en la importación de manteca de cacao sin pagar los impuestos aduanales correspondientes. El acusado declaró que no sabía que existía tal impuesto, ya que en general —en dicha época— los alimentos estaban exentos de este tributo, por lo que dedujo que su mercancía estaba libre de ese impuesto. En la apreciación de los elementos subjetivos el delito de defraudación fiscal, el Tribunal definió la intencionalidad de la defraudación fiscal en el sentido que el autor está consciente de la contribución fiscal y que activamente quiere engañar a la Autoridad Hacendaria haciéndole creer que no ha entrado en la hipótesis de la norma tributaria; que no ha causado dicha contribución. El mero impago no es una maquinación activa tendiente a que la Autoridad Hacendaria entre en un error acerca de su situación fiscal.

El BGH, siguiendo la doctrina de Welzel, consideró la mutabilidad de las obligaciones fiscales, así como la forma en que el acusado se condujo con la Autoridad Hacendaria, permitiendo suponer que este se haya conducido de buena fe ante esta autoridad al no enterar —indebidamente— el impuesto (BGH, 1957). La consciencia respecto al impago fiscal y el beneficio indebido son descritos en el tipo, y no solo en el elemento subjetivo del injusto.

El Tribunal sentenció que un error de la existencia del crédito tributario es, por tanto, un error acerca de un hecho jurídico que, al igual que un error en relación con circunstancias de hecho, constituye un error que excluye la intencionalidad (BGH, 1957). Esta sentencia clarificó y fundó un precedente en el sistema alemán de cómo el dolo en la defraudación fiscal requiere forzosamente que el contribuyente conozca la existencia y la aplicabilidad de las normas tributarias, abarcando tanto la obligación fiscal como el beneficio indebido que obtiene el contribuyente al omitir dicha contribución.

§ I. b. Estados Unidos de América

En contraste, el sistema jurídico norteamericano ha desarrollado un análisis garantista de la conducta del contribuyente al momento que se le imputa algún delito fiscal. En este sentido, la **Suprema Corte de los Estados Unidos** en el caso **Cheek v. United States 498 U.S. 192, 200 (1991)** consideró que la basta regulación fiscal en los Estados Unidos había hecho difícil, en algunos casos imposible al ciudadano común, conocer los pormenores de la legislación fiscal y, mayormente, sus obligaciones fiscales (Ritholz & Kohane, 1991: 255). En consecuencia, el Tribunal determinó que la ignorancia de la ley puede ser una defensa jurídica en los casos de delitos fiscales y, por tanto, las cortes deben requerir al órgano de acusación demostrar más allá de toda duda razonable que el contribuyente conocía de las leyes fiscales.

El Título 26 del *United States Code* establece los tributos federales y los delitos fiscales. A nivel de tipo tanto la defraudación fiscal como su tentativa tienen el dolo inserto; esto ha sido analizado por la Suprema Corte en **United States v. Bishop 412 U.S. 246 (1973)** y **United States v. Pomponio 429 U.S. 10 (1976)**, en los cuales se reconoció que la comisión dolosa (“willfully”) es “una violación intencionada de un deber legal” (Ritholz & Kohane, 1991: 256) que requiere forzosamente del contribuyente un conocimiento previo de la legislación fiscal como de sus obligaciones fiscales.

La Suprema Corte en **Cheek v. United States 498 U.S. 192, 200 (1991)** decidió que el jurado debe saber si “el acusado tenía una creencia de buena fe que no estaba violando las leyes fiscales” (Ritholz & Kohane, 1991: 257) y, con ello, el órgano de acusación tiene el deber de probar que el acusado tenía conocimiento de la existencia de la ley fiscal y que este “voluntaria e intencionadamente violó los

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

requerimientos [de ley]” (Ritholz & Kohane, 1991: 257). En suma, la Suprema Corte norteamericana realizó un análisis garantista e innovador tanto de las obligaciones fiscales como del elemento doloso de la defraudación fiscal y su tentativa, conllevando una atemperación de la complejidad de la materia, así como de su extensión.

El *Case Law* analizado del dolo en la defraudación fiscal, particularmente los criterios vertidos en el caso de ***Cheek v. United States***, resalta un enfoque integral y garantista que prioriza el análisis de la buena fe del contribuyente, ahora en su faceta de imputado por delito fiscal. En México, esta perspectiva podría enriquecer el entendimiento del error en la defraudación fiscal, armonizando las complejidades normativas con la presunción de inocencia y el estándar probatorio.

IV. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA DEL DOLO EVENTUAL Y LA CULPA CON REPRESENTACIÓN EN LA DOGMÁTICA PENAL GENERAL

La defraudación fiscal se comete forzosamente de forma dolosa; sin embargo, en el caso concreto, la división entre el dolo eventual y la culpa con representación no es tan clara y mucho menos exacta. La distinción entre uno y otro supone que un ilícito fiscal doloso sea castigado penalmente, mientras que un ilícito fiscal culposo sea castigado fiscalmente; multas, por ejemplo.

Schmidhäuser, en su obra *Strafrecht Allgemeiner Teil II*, desarrolló la postura del funcionalismo jurídico-penal en torno a la teoría del dolo. En la obra consideró que “La intención [dolo] se da incondicionalmente cuando el autor considera que el resultado es cierto (dolo directo), condicionalmente cuando solo lo considera posible (dolo eventual); esto es, bajo la condición de que el perpetrador no rechace la ocurrencia del éxito, dicho de otro modo, no llegue al juicio (asertórico): “el éxito no ocurrirá”. (Schmidhäuser, 1958: 174). Esto conlleva a que el autor sea considerado en tanto su conocimiento como en su conocimiento: “si el autor reconoció el riesgo pero lo reprimió, no lo reprimió pero no lo tomó en serio (lo consideró como propio), lo tomó en serio pero no se decidió por él, se decidió por él pero no lo aprobó (en sentido jurídico), o no se conformó con él”, comenta al respecto la jurista Ingerorg Puppe (1991: 13). El conocimiento es elemento de voluntad criminal.

Schmidhäuser llegó a concluir que toda lesión a un bien jurídico es una lesión a un deber jurídico, asimismo, que toda tentativa supone una lesión a un bien jurídico (*apud* Puppe, 1991: 233). En consecuencia, para que el autor actúe dolosamente debe tener una forma intencionada y fundada en un resultado que rechaza al orden jurídico. Estas dos características han sido definidas por la jurista Puppe como un carácter lesivo del autor (*der Ausdruckswert des Täterverhaltens*) (1991: 34). Este planteamiento jurídico conlleva replantear primeramente al autor del delito “como una persona autónoma y racional que actúa conforme a máximas y es capaz de participar en un proceso de comunicación que decide sobre la validez de las normas y las

expectativas de las normas [sobre su actuar]”⁴ (Puppe, 1991: 14). En suma, el autor del delito debe tener un conocimiento previo a su decisión.

Schmidhäuser acertadamente sentencia que toda lesión a un bien jurídico es una lesión a un deber jurídico, sin embargo, esta lesión requiere de un riesgo creado por el actor delictivo. A mayor abundamiento, la jurista Puppe propone “dos juicios de riesgo desde la perspectiva *ex ante* del autor” para comprender al dolo eventual (1991: 16): el primero lo denomina como **riesgo doloso absoluto** (*absolute Vorsatzgefahr*), del cual se predica el dolo directo, tiene como componente que el autor ha generado el riesgo necesario para lesionar un bien jurídico tanto en delito consumado como en tentativa, y si el *iter criminis* tiene como consecución del éxito punible; el segundo lo denomina como **riesgo doloso relativo** (*relative Vorsatzgefahr*), del cual se predica el dolo eventual, se genera como consecuencia para obtener un objetivo diverso al criminal; en otras palabras, pone en riesgo el bien jurídico “cuando el autor se ha decidido por el resultado y, por tanto, lo ha hecho suyo” (Puppe: 2020: 75). Esta escisión es afortunada, pues facilita entender cómo el dolo eventual genera un riesgo al bien jurídico tutelado.

La culpa con representación en materia penal ha tenido diversos expositores y teorías de su naturaleza. Conceptualizar a la culpa con representación sin entrar a conceptos del dolo supone un esfuerzo dogmático por entender una lesión no dolosa a un bien jurídico cometido por un incumplimiento a un deber jurídico. Existen diversas posturas dogmáticas sobre qué es la culpa con representación, pero solo abordaré las dos principales:

Criterio objetivo:	Kopacek distingue entre la culpabilidad con representación y simple, con base en criterios objetivos que permiten en cada caso deberes de diligencia (<i>apud</i> Frick, 1983: 34).
Criterio subjetivo:	Kühn, Kutter y Hoffmann consideran que la culpa con representación no se determina en cuanto al deber de diligencia transgredido, sino en cuanto a la actitud del transgresor (<i>apud</i> Frick, 1983: 35): será grave cuando se actúa con particular imprudencia o indiferencia al orden jurídico. Por tanto, la imputación de la culpa con representación requiere que se pruebe (1) el grado de diligencia (deber jurídico) exigido por el negligente en el caso concreto y (2) el grado de indiferencia de este.

Tabla 1, elaboración propia.

⁴ Traducción es propia, la versión original es: “Solange der Täter als schuldfähig gilt, gilt er als vernünftige, autonome Person, die nach Maximen handelt und dadurch kompetent ist, an jenem Kommunikationsprozeß [sic] teilzunehmen, der über die Gültigkeit von Normen und Normerwartungen entscheidet”. (Puppe, 1991: 14)

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

Finalmente, se puede concluir que la distinción dogmática entre el dolo eventual y la culpa con representación se da de forma que en el dolo eventual el autor acepta el riesgo, porque si no puede lograr su objetivo de otra manera, también lo logrará mediante el medio no deseado. Mientras que la culpa con representación, el actor confía en que el resultado previsto como posible no ocurrirá y, por tanto, acepta el riesgo.

V. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA DEL DOLO EVENTUAL Y LA CULPA CON REPRESENTACIÓN EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SU EQUIPARADA

El penalista alemán, Jörg Frick propuso una distinción dogmática entre el dolo eventual y la culpa con representación (así como formas menores de negligencia) con base en un análisis de la actitud interna del autor delictivo con base en un estándar generalizado de qué debería saber el contribuyente promedio respecto a sus obligaciones y deberes fiscales (1982: 36). Esto es esencial, toda vez que si el actor actúa con dolo (directo o eventual) se le aplica una sanción penal, mientras que si actúa con culpa con representación se le aplica una sanción fiscal (multa); en todo caso, ambos surgen como manifestaciones excluyentes de la potestad punitiva del Estado para cuestionar sus ingresos fiscales.

El jurista concluye que la imputación de la culpa con representación requiere contextualizar al contribuyente para probar que este violó sus obligaciones y deberes fiscales (debida diligencia), y considera que el estándar para el deber de diligencia que tiene un empresario o un contador es más alto que el ciudadano promedio (Frick, 1983: 35), mayormente aquel que no cuenta con educación formal, pues el empresario se reputa familiarizado con las leyes fiscales y, en consecuencia, el ordenamiento jurídico tributario le exige un nivel más alto de diligencia.

Engelbert Hübner menciona que el dolo (directo y eventual) en el fraude fiscal requiere necesariamente que el autor conozca el motivo, alcance y vencimiento de sus obligaciones fiscales aplicables expresamente para él (*apud* Frick: 1982, 34). Hübner considera que el conocimiento de las obligaciones fiscales no es intercambiable para todo tipo de impuestos; sino, más bien, para aquellos que son los más comunes y aplicables a su caso concreto, pues se recuerda que el contribuyente no está obligado a ser perito en contabilidad ni en leyes fiscales.

Jörg Frick cita a Lohmeyer, quien en su comentario al Código Penal Alemán (*Strafgesetzbuch*) de 1980 se preguntó si en el fraude fiscal el actor debió haber conocido las circunstancias objetivas del caso y si su desconocimiento de sus obligaciones y deberes fiscales fueron producto de una mera conducta negligente o si, con base en el beneficio de no pagar impuestos, se considera dolo eventual (Frick, 1983: 32); esto es, en términos de Tiedemann, “casos al borde del dolo”. En respuesta, Frick considera que el perfil del contribuyente constituye el estándar de diligencia tributaria por virtud del cual se le reprocha la ignorancia o error en el incumplimiento de sus obligaciones y deberes fiscales. El mero desconocimiento de las leyes fiscales supone

una negligencia grave en ciertos contextos: “se imponen obligaciones de información más estrictas al comerciante experimentado [que al asalariado de la empresa]” (Frick, 1983: 35). Asimismo, este perfil del contribuyente sirve como fundamento para el reproche penal en la comisión de injustos dolosos; recuérdese el análisis de Schmidhäuser y Puppe: el conocimiento es elemento de voluntad criminal.

Estos planteamientos del jurista Jörg Frick fueron incorporados al acervo de jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Federal Alemán (BGH), en cuya sentencia de casación promovida contra el Tribunal Regional de Koblenz determinó que el dolo en el fraude fiscal supone que el autor conozca o presuma una determinada obligación fiscal y este quiera reducirla para incrementar indebidamente sus ingresos brutos (Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, 2011). Para el Tribunal es cultura común que el impuesto sobre la renta es de 19% en todo el país, puesto que es comúnmente debatido en medios de comunicación, en el Parlamento, e incluso en series de televisión. Este conocimiento generalizado es un hecho notorio y basta con que el autor considere el posible detrimento de la base gravable por un beneficio económico indebido y lo acepte constituyendo un riesgo doloso relativo (conforme a la terminología de Puppe): dolo eventual. De tal forma que para el BGH el dolo en el fraude fiscal se materializa aunque el autor no tuviera un conocimiento preciso de la obligación fiscal.

En cuanto a la evaluación de la negligencia grave en los ilícitos fiscales, el BGH consolidó el criterio que propone una delimitación entre la negligencia grave y el dolo eventual en el ilícito de fraude fiscal. Así, el Tribunal consideró que actúa con negligencia grave quien no cumple con la diligencia requerida y determinada por las circunstancias especiales del caso, su capacidad individual, su preparación académica, su currículum, entre otros.

Con base en lo anterior, el ordenamiento jurídico tributario le puede reclamar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales aplicables a su oficio o actividad profesional y, en consecuencia, imputar responsabilidad penal o fiscal (una multa) (Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, 2011). El estándar aplicado por el Tribunal conlleva a que un comerciante tendrá mayor escrutinio de diligencia en sus transacciones que al ciudadano común; el BGH precisa: si el comerciante tiene duda debe asesorarse de un contador profesional (Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, 2011). Este estándar es útil para los “casos al borde del dolo”, como decía Tiedemann, y determinar si una persona debe ser acreedora de una sanción penal o fiscal.

§ I. Precedentes de derecho comparado sobre el error en la Defraudación Fiscal

El derecho comparado aporta innovación y perspectiva al analizar cómo diferentes jurisdicciones enfrentan la complejidad del dolo eventual en la adjudicación de

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

los injustos aquí analizados, proporcionando herramientas teóricas y prácticas para interpretar la conducta del activo, evaluar el error y matizar la eventualidad del dolo.

§§ I. a. Alemania

Bundesgerichtshof Urteil vom 16.12.2009 - 1 StR 491/09

Sobre considerar las circunstancias particulares para deducir un dolo eventual o complicidad o atipicidad de la conducta estudiada

En su sentencia del 16 de diciembre de 2009, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Federal Alemán (BGH) determinó la forma de valorar las pruebas para condenar a un contribuyente por defraudación fiscal. En su sentencia, el Tribunal decidió que la responsabilidad penal por dicho injusto no requiere “intención o intento de evadir”, sino que “basta con que el autor considere posible la realización de las características del delito y lo acepte” (HRR-Strafrecht, 2010), cometiendo, por tanto, dicho delito en dolo eventual. Este precedente es trascendente e ilustrativo para nuestra reflexión, pues delimita entre el dolo directo y el dolo eventual en el contexto de la defraudación fiscal.

El Tribunal sentó un precedente afortunado al aclarar que cuando un comerciante entra a un carrusel de evasión de impuestos no se comete el ilícito fiscal en grado de complicidad, sino en autoría. En esta sentencia aclaró que “quien no adopta la diligencia que está obligado” (recordemos que el nivel de diligencia está objetivamente dado por la norma fiscal que dispone los derechos y las obligaciones de los contribuyentes; es decir, no es un criterio subjetivo o abierto a interpretación) “y es capaz de tener función de las circunstancias particulares de cada caso y de sus capacidades y conocimientos personales, actúa con imprudencia, aunque fuera evidente para él que su conducta daría lugar a una evasión fiscal” (HRR-Strafrecht, 2010). De esta forma, el contexto y las circunstancias particulares permiten que el jurista desentrañe en la voluntad del sujeto activo previo al resultado típico y, con ello, determinar si hubo o no dolo, si no hubo habrá atipicidad, pero si hubo determinar si su responsabilidad será acorde a un autor o partícipe⁵ del delito fiscal.

Para consideración del Tribunal, los defectos en la contabilidad y en la documentación de los procesos de transporte son indicativos de una inobservancia al deber de cuidado del contribuyente respecto a sus obligaciones fiscales. De esta forma, el Tribunal permite que el contexto y las circunstancias particulares del contribuyente sean evaluadas para determinar si este aceptó el resultado típico en el desenvolvimiento de sus actividades mercantiles, generando con ello el acontecimiento típico.

⁵ Debe recordarse que el artículo 95 del Código Fiscal de la Federal dispone una regulación especial (*lex specialis*) sobre quiénes son responsables de los delitos fiscales.

Bundesgerichtshof 1 StR 38/11 - Urteil vom 8. September 2011 (Recurso contra sentencia del Tribunal Regional de Koblenz)

Criterios para determinar error y dolo eventual

En su sentencia del 8 de septiembre de 2011, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Federal Alemán (BGH) determinó que se actualiza el dolo eventual en la comisión de la defraudación fiscal (en el supuesto de comisión por omisión) cuando el activo considera posible la existencia de un crédito fiscal, sin conocer las particularidades del mismo, e ignora los requerimientos de la autoridad; esto es, acepta la posibilidad de generar un perjuicio al fisco y obtener un beneficio indebido.

El BGH recuerda que en su acervo de jurisprudencia la intención de defraudar al fisco no requiere forzosamente que el activo sepa a ciencia cierta el crédito fiscal defraudado, sino que por lo menos lo crea posible y quiera reducirlo; con ello, la defraudación fiscal se comete tanto en dolo directo como en dolo eventual, pero jamás de forma imprudencial (HRR-Strafrecht, 2011). Así, en la jurisprudencia de número **BGH HFR 2010, 866**, este Tribunal determinó que el dolo eventual de dicho injusto se materializa a pesar de que el activo no cuente con un conocimiento fiable del crédito fiscal, ni en términos de motivo ni de importe (HRR-Strafrecht, 2011).

El BGH determinó que para que se actualice el injusto basta con que el autor considere posible la realización de las características del injusto y lo acepte en el curso ordinario de sus actividades. De modo que consideró que si el activo supuso erróneamente (con ese propósito se han de evaluar sus circunstancias especiales descritas en el apartado del error) que no ha actualizado ninguna base gravable y, con ello, que no se ha surgido ningún crédito fiscal; entonces, al imputado le asiste la doctrina del error, con lo cual podría alegarse que no se ha obrado dolosamente (HRR-Strafrecht, 2011). En suma, el dolo —tanto directo como eventual— no puede inferirse automáticamente sin considerar el contexto específico y la percepción del imputado.

B. LA LIMITACIÓN CIENTÍFICA EN LA DOGMÁTICA PROCESAL PENAL

VI. SOBRESEIMIENTO POR ATIPICIDAD Y SOBRESEIMIENTO ESPECIAL EN EL CONTEXTO DE LOS DELITOS FISCALES

En el subcapítulo anterior se apreció que el Título IV del CFF sanciona administrativa y penalmente el incumplimiento a una determinada obligación fiscal, con todos los matices pertinentes. No nos detendremos a analizar la inconstitucionalidad ni el debate jurisprudencial de nuestro país relativo a aplicar una sanción administrativa y una penal a una misma conducta lesiva a las leyes fiscales. Dejamos ese gran tema para otra reflexión, pero sí se ha de advertir que la doctrina alemana ha estudiado a profundidad este fenómeno, que la ha denominado como “la colisión de procesos (entre el proceso penal y el proceso tributario)”.

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

El Sistema de Justicia Penal de corte acusatorio y adversarial erige instituciones que permiten al operador jurídico dilucidar con mayor claridad y parsimonia si un incumplimiento a una obligación fiscal es constitutiva de delito fiscal. Tales instituciones son el sobreseimiento, la suspensión y la bifurcación procedimental; estos conceptos se entrelazan con los principios de presunción de inocencia y última *ratio*, ya que permiten a la defensa jurídica mayor ámbito de defensa a su representado frente a una imputación penal deficiente.

En el Derecho Penal contemporáneo la pena nunca es un fin en sí mismo; sino constituye una herramienta del Estado para desincentivar y castigar una conducta funcionalmente dañina a la sociedad. Este desplazamiento de la pena ha sido estudiado y narrado por el doctor Claus Roxin, quien ha advertido que en un Estado democrático constitucional de Derecho, el poder punitivo estatal tiene cuatro límites centrales: i) la dignidad humana, ii) el principio de culpabilidad como base de la dosimetría punitiva; es decir, la pena debe ser proporcional a la culpa; iii) el libre desarrollo de la personalidad; y iv) la proscripción de la desproporcionalidad de la pena estatal (Roxin, 2010: 233).

El Derecho Penal de un Estado democrático constitucional de Derecho no debe concebir a la pena estatal (particularmente, la pena privativa de libertad) como su finalidad ni como la única solución a un caso concreto. Al contrario, el Derecho Penal con estas características debe buscar que la pena estatal sea un instrumento de resocialización del sujeto infractor del orden jurídico. Roxin arriba a esta conclusión en su artículo denominado *Die Strafzwecklehre in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, en cuya jurisprudencia se observa un “motor del desarrollo resocializador en el derecho [penal] alemán” (Roxin, 2010: 236).

§ I. Sobreseimiento ordinario por atipicidad

En el apartado segundo⁶ de esta reflexión se analizó por qué las descripciones típicas de la Defraudación Fiscal y su Equiparada no permiten, conceptual ni fácticamente, que dichos injustos puedan ser cometidos de forma culposa. Por tanto, en el juicio de tipicidad de esos dos delitos, para que se actualice el elemento subjetivo, se requiere acreditar el dolo del sujeto activo por virtud del cual cometió la acción u omisión que a) omitió una contribución o b) obtuvo un beneficio indebido, en ambos casos en perjuicio del Fisco Federal.

El penalista mexicano Calderón Martínez, en su exposición de la atipicidad, la define como “la no adecuación de una conducta al tipo descrito por la ley”; dicho de otra forma, es “la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales” (Calderón, 2015: 18). Esto es, si no se actualiza un solo elemento de su

⁶ II. La configuración forzosamente dolosa de la Defraudación Fiscal y su Equiparada.

descripción (tipicidad), la conducta analizada ha de ser considerada atípica y, por ende, lícita.

La atipicidad se encuentra regida como una causa de exclusión del delito en la fracción II, del artículo 15, del Código Penal Federal, que a la letra reza:

Artículo 15

El delito se excluye cuando:

[...]

II.- Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;

[...]

También es aplicable el siguiente precepto del Código Nacional de Procedimientos Penales:

Artículo 327. Sobreseimiento

El Ministerio Público, el imputado o su Defensor podrán solicitar al Órgano jurisdiccional el sobreseimiento de una causa; recibida la solicitud, el Órgano jurisdiccional la notificará a las partes y citará, dentro de las veinticuatro horas siguientes, a una audiencia donde se resolverá lo conducente. La incomparecencia de la víctima u ofendido debidamente citados no impedirá que el Órgano jurisdiccional se pronuncie al respecto. El sobreseimiento procederá cuando:

[...]

II. El hecho cometido no constituye delito;

[...]

Conforme a la Teoría General del Delito, la ausencia de algún elemento de la tipicidad deriva en que una conducta no pueda ser considerada como delito; es decir, la no punibilidad de la conducta. Adicionalmente, con base en el principio de taxatividad que impera en la materia penal, el juicio de tipicidad exige que derivado del estudio de los hechos se manifiesten los tres elementos de la conducta típica; a saber: elementos objetivos, subjetivos y normativos (Calderón, 2015: 45). Por añadidura, el principio de taxatividad, en su vertiente de exacta aplicación de la ley penal, exige que la ausencia de uno de estos elementos conlleve la exclusión de la prohibición de la conducta.

El postulado es contundente: la tipicidad penal exige que la conducta humana se encuadre en cada uno de los elementos dispuestos por el legislador en una ley en sentido formal y material que sancione dicha conducta (*lex scripta et praevia*); por lo que no se han de aplicar sanciones penales por analogía o mayoría de razón, sino que se encuadre con precisión la conducta desplegada con la descripción del tipo.

§ II. Sobreseimiento especial para los delitos fiscales

La Defraudación Fiscal y su Equiparada son delitos dispuestos en una ley específica (el CFF), anteriormente se mencionó que el Capítulo II del Título IV del CFF no solo tipifica los injustos fiscales, más bien incorpora reglas comunes para estos delitos, configurando —por tanto— una subrama propia del Derecho Penal.

El artículo 92, párrafo cuarto, del CFF dispone una causal específica de sobreseimiento en este tipo de delitos:

Artículo 92:

[...]

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

[...]

Este sobreseimiento no es arbitrario ni caprichoso, sino que responde a la Política Tributaria Criminal del Estado Mexicano tendiente a preferir la integridad de la recaudación por encima de la punibilidad de la conducta; es decir, se prefiere que se pague íntegramente al Fisco Federal lo adeudado (tanto la contribución como sus accesorios), y que se sancione penalmente a quien haya incurrido en la conducta típica.

La invocada Política Tributaria Criminal es acertada, ya que el Fisco Federal es un ente estatal creado y facultado para administrar la recta tributación, y no un ente inquisitivo creado *ex professo* para infligir entre los contribuyentes una suerte de “terrorismo fiscal”. Por el contrario, la ilicitud fiscal se ha de desincentivar, pero la corrección y el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes deben prevalecer por encima del castigo.

§ III. Suspensión del Proceso Penal Tributario

La suspensión del Proceso Penal Tributario no existe en nuestro país más que la suspensión dispuesta en la Ley de Amparo. La suspensión que se invoca en este subapartado es diversa, ya que es una institución procesal oriunda al proceso penal y no a un proceso constitucional con litis y autonomía procesal.

En Alemania, similar que en México, la legislación tributaria federal denominada como “*Die Abgabenordnung*” (“la AO”), dispone de reglas sustantivas y procesales de la tributación como de infracciones y delitos por incumplir con las obligaciones fisca-

les federales. En cuanto a las reglas específicas del Proceso Penal Tributario la AO innova como ninguna otra legislación de nuestra tradición jurídica occidental de *civil law*.

La AO, a diferencia del CFF, es particularmente cautelosa con respetar el principio de *non bis in idem*; es decir, que no se le imponga una multa administrativa y una sanción penal al contribuyente por la misma conducta. Para lograrlo, dispone de un variado rango de instituciones procesales que permiten al juez penal dar deferencia a la decisión de la Autoridad Hacendaria y a la Jurisdicción Administrativa Contenciosa de elementos que son sustantivamente tributarios, pero que a la vez constituyen elementos normativos de los ilícitos fiscales.

En México, la Autoridad Hacendaria cuenta con las facultades de comprobación dispuestas, principalmente, en el artículo 42 del CFF, que en su mayoría consisten en verificar si “los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”.

En el primer capítulo de esta disertación se estudiaron los elementos normativos de la Defraudación Fiscal y su Equiparada, de los cuales se advirtió que algunos eran de naturaleza extrapenal tributaria. Así, se encuentra que los conceptos sustantivos tributarios son asideros de procesos administrativos tributarios como de procesos penales tributarios; por ejemplo, el concepto jurídico de “contribución” será interpretado y aplicado en la resolución de la Autoridad Hacendaria en su proceso fiscalizador, así como por la Autoridad Ministerial en su formulación de imputación y de acusación por el delito fiscal.

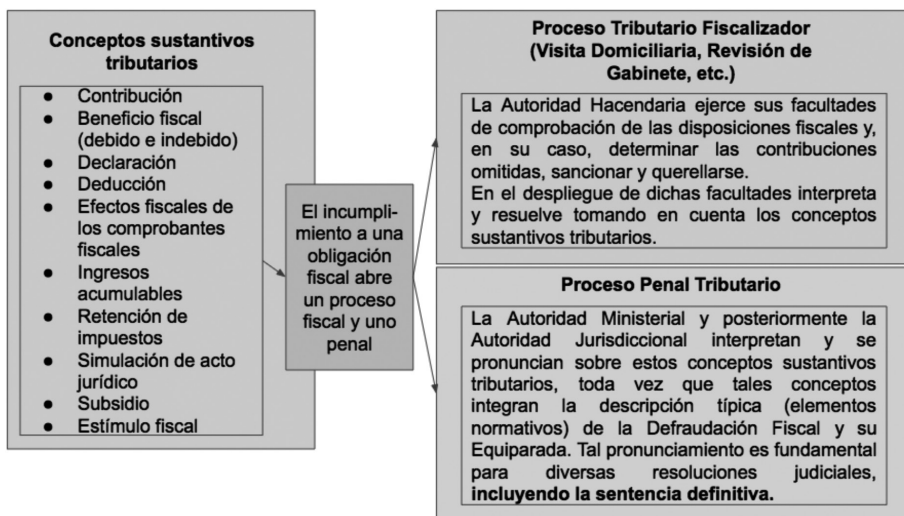


Gráfico 1, elaboración propia.

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

La relación intrínseca entre el Proceso Tributario Fiscalizador y el Proceso Penal Tributario se da no solo por la tutela que realizan al Fisco Federal, sino por la interconexión de conceptos o figuras sustantivas tributarias (Gráfico 1). Es decir, cuando una contribución es omitida parcialmente, primeramente, la Autoridad Hacendaria despliega sus facultades de comprobación realizando una Revisión de Gabinete, posteriormente, determina esa contribución junto con sus actualizaciones y recargos, y decide formular querrela ante la Autoridad Ministerial, la cual, abre una carpeta de investigación. En la investigación inicial, dicha autoridad deberá allegarse de elementos suficientes para dilucidar si efectivamente se actualizó una contribución, si esta fue omitida para después formular imputación y dar trámite a la causa penal por el delito fiscal.

La contribución, en el proceso penal, es un elemento normativo extrapenal, ello quiere decir que tanto el Ministerio Público como la Autoridad Jurisdiccional interpretan y se pronuncian acerca de una figura esencialmente tributaria. Si existe discrepancia entre la interpretación que realice el juez de lo administrativo (en la vía contenciosa administrativa) y el juez de lo penal, en teoría, por especialización, debería prevalecer la decisión del juez de lo administrativo. En nuestro país, sin embargo, no es así, ya que se sigue la teoría de la independencia de materias jurídicas:

Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 184292; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Novena Época; Materias(s): Penal; Tesis: III.2o.P.90 P; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003, página 1249; Tipo: Aislada.

PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL.

Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculcado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales. En tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas. De ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de actos de aquella, para efectos de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades del propio

procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 68/2002. 6 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Ricardo Ramos Carreón. Secretaria: Marisol Michel Aguilar.

La tesis aislada número **III.2o.P.90 P** resume la línea de jurisprudencia nacional, que consiste en que los procedimientos penales por delitos fiscales son independientes y autónomos del procedimiento administrativo. Esto implica que, incluso si un juicio de nulidad es promovido ante la autoridad fiscal por el inculpado durante el proceso penal, la resolución administrativa no afecta directamente el curso del procedimiento penal. Esta independencia de materias jurídicas es un principio que asegura que cada jurisdicción se concentre en sus propios fines, sin que las decisiones de una interfieran con la otra.

En contraste, el Derecho Penal Tributario Alemán dispone una relación más integral entre ambos procesos, ya que permite una deferencia a la Autoridad Hacendaria y a la Autoridad Jurisdiccional Administrativa en la resolución de conceptos tributarios sustantivos; es decir, en una antinomia interpretativa acerca de si se actualizó un beneficio fiscal indebido, prevalece la propia del proceso tributario.

El artículo 396 del AO establece que si la evaluación del acto como evasión fiscal depende de si existe un crédito fiscal o si se han reducido impuestos, el proceso penal puede ser suspendido hasta que el proceso tributario termine. Esta suspensión, orgánica del proceso penal, tiene el propósito de asegurar que las autoridades penales no interfieran ni se superpongan con las propias del proceso fiscal, y viceversa. A continuación se transcribe el precepto analizado.

Abgabenordnung (AO)

§ 396 - Suspensión del procedimiento⁷

(1) Si la evaluación del acto como evasión fiscal depende de la existencia de un crédito fiscal, si se han reducido los impuestos o si se han obtenido ventajas fiscales injustificadas, el proceso penal podrá suspenderse hasta que el procedimiento fiscal sea resuelto en definitiva.

⁷ La traducción es propia, la versión original es de la siguiente manera:

§ 396 Aussetzung des Verfahrens

(1) *Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.*

(2) *Über die Aussetzung entscheidet im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft, im Verfahren nach Erhebung der öffentlichen Klage das Gericht, das mit der Sache befasst ist.*

(3) *Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung.*

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

(2) En la investigación preliminar, el Ministerio Público decidirá sobre la suspensión; en las actuaciones posteriores al ejercicio de la acción penal, el Tribunal que conozca de la causa penal decidirá respecto a la suspensión.

(3) Durante la suspensión del procedimiento se suspende el plazo de prescripción [penal].

(Abgabenordnung, § 396, 2021)

En un análisis de derecho comparativo, la principal diferencia entre el Derecho Penal Tributario mexicano y el alemán radica en la precisión que tiene el segundo con la interacción entre las jurisdicciones penal y tributaria. En México, la independencia de los procedimientos penal y administrativo es un principio teórico, pero en la práctica las decisiones de las autoridades penales se superponen a las de las autoridades fiscales; son la Autoridad Ministerial o la Jurisdicción Penal quienes tienen la última interpretación jurídica de los conceptos tributarios sustantivos. El sistema mexicano, al separar artificialmente las materias jurídicas sin considerar estos detalles, concibe que el procedimiento penal por delitos fiscales debe seguir su curso sin depender de la resolución de los tribunales administrativos, lo cual mina y vulnera los principios de especialización, mínima intervención del Derecho Penal y de presunción de inocencia (en su triple vertiente).⁸

El enfoque del AO alemán garantiza que el análisis y la interpretación de las cuestiones tributarias sean llevadas a cabo por el juez especializado en lo administrativo, lo que asegura una resolución más precisa y adecuada conforme a las reglas sustantivas y procesales propias de la materia tributaria. El motivo primordial es que el delito fiscal es, en esencia, un acto tributario, por lo que el juez con competencia en materia fiscal debe ser el que determine si ha existido evasión, reducción indebida de impuestos, o cualquier otra irregularidad tributaria. Este enfoque protege a los ciudadanos del riesgo de enfrentar decisiones contradictorias entre el juez penal y el juez administrativo, ya que la cuestión fiscal central para la acusación penal debe ser evaluada por un operador jurídico especializado (en conocimientos y en facultades) en derecho tributario (sustantivo y procesal).

El modelo alemán, al priorizar la especialización del juez administrativo en la interpretación de las cuestiones tributarias en casos de delitos fiscales, ofrece una solución más coherente, especializada y fundamentada. Al permitir que el juez de lo contencioso administrativo tenga la última palabra sobre la interpretación de un concepto meramente fiscal, se evita la posibilidad de que el juez penal, sin la competencia técnica necesaria, emita decisiones erróneas. Así, el derecho alemán presenta un modelo más eficaz y equilibrado para tratar los delitos fiscales, evitando contradicciones y asegurando una resolución adecuada y especializada.

Conforme al principio de especialización procesal, la jurisdicción penal, al no contar con los conocimientos técnicos necesarios para valorar adecuadamente los

⁸ A) regla de trato procesal, b) regla probatoria y c) estándar probatorio.

elementos fiscales, debe respetar la decisión del juez administrativo, quien es la autoridad jurisdiccional especializada en dicha materia. En contraste con el derecho mexicano, el sistema alemán evita que las discrepancias entre los procedimientos penal y administrativo afecten la coherencia del proceso. En México, a pesar de que el derecho penal y el derecho fiscal son áreas distintas, se permite que el juez penal tome decisiones de cuestiones fiscales matizando elementos normativos del juicio de tipicidad, lo cual puede llevar a interpretaciones erróneas o imprecisas de la normativa tributaria. En casos complejos, donde las reglas fiscales y penales se intersectan, esta falta de especialización puede resultar en fallos inconsistentes y contradictorios, que a menudo deslegitiman el proceso y afectan la eficacia de la Administración Tributaria en su conjunto.

§ VI. Bifurcación procedimental

Se denomina bifurcación procedimental a la actuación que realiza el órgano de acusación o el órgano jurisdiccional penal no encuentran medios de convicción suficientes para iniciar o dar continuidad a un proceso penal, pero sí advierten un incumplimiento a una norma de carácter tributario. Es decir, un contribuyente omite parcialmente una contribución, pero el Ministerio Público advierte dicha omisión no fue dolosa, por tal razón advierte la atipicidad de la conducta, declara el no ejercicio de la acción penal (NEAP) y bifurca el procedimiento a la sede administrativa tributaria al entregar las documentales y/o constancias para que la Autoridad Hacendaria resuelva conforme a derecho.

La bifurcación procedimental sigue una lógica procesal similar a la suspensión orgánica del proceso penal. La materia penal requiere de certeza y convicción probatoria, más allá de toda duda razonable, que la omisión total o parcialmente del pago de alguna contribución u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal sean hechos constitutivos de un delito y no meramente una infracción fiscal; es decir, que no sea meritorio de una sanción penal, sino de una sanción administrativa.

La figura procesal de la bifurcación procedimental se erige con base en los principios de mínima intervención del derecho penal (*ultima ratio*) y la presunción de inocencia en su vertiente de estándar probatorio. Si el órgano de acusación o el órgano jurisdiccional penal tienen dudas respecto a la comisión del ilícito, terminan el proceso penal en la fase en que esté y permiten que la Autoridad Hacendaria actúe en el ámbito de sus competencias sancionadoras en sede administrativa, si es que tales competencias no han prescrito.

La bifurcación procedimental es la materialización de los principios de presunción de inocencia, mínima intervención del derecho penal, imparcialidad y buena fe ministerial, ya que se reconoce la ausencia probatoria del caso presentado y se

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

permite al Ministerio Público no tener que enfrentar un proceso penal a sabiendas que las pruebas presentadas deben ser suficientes para justificar la responsabilidad penal del acusado, y, que en caso contrario, procedería el sobreseimiento de la causa penal o una sentencia absolutoria, en ambos casos perjudiciales para la imagen y el prestigio del órgano de acusación.

§ IV. Precedentes de derecho comparado

§§ I. a. Alemania

Bundesgerichtshof Urteil vom 16.12.2009 - 1 StR 491/09

Sobre considerar las circunstancias particulares para deducir un dolo eventual o complicidad o atipicidad de la conducta estudiada

Este precedente ya se estudió en el Apartado V. *La limitación científica del dolo eventual y la culpa con representación en la Defraudación Fiscal y su Equiparada*. Allí se analizó cómo este precedente clarifica ciertas dudas sobre la clasificación jurídica de este injusto. No obstante, en otra porción del precedente se clarificó otra cuestión jurídicamente relevante: ¿qué hacer si del estudio de los hechos no se acredita el dolo?, ¿simplemente debe quedar impune la infracción a la norma tributaria? El Tribunal Alemán brinda luz a este respecto.

Considerando que el delito de defraudación fiscal es de comisión forzosamente dolosa, el BGH determinó que en caso que no se aprecie el dolo en la conducta del activo, entonces es procedente absolver la responsabilidad penal del acusado por el delito fiscal. No obstante, el Código Fiscal Federal Alemán (*die Abgabenordnung*) en su artículo 378 establece la facultad del Tribunal Penal de imponer sanción administrativa en contra del contribuyente en caso que sea absuelto por responsabilidad penal por delito fiscal.

La interpretación jurisprudencial consiste en que si las acciones del demandado no se aprecia que fueron dolosas, sino que fue una mera deducción ilícita propia de un descuido que parece haber sido culposo (porque debió haber sabido que celebró una transacción sujeta a la tasa del IVA), entonces la sanción aplicable ha de ser una multa económica, propia del Derecho Administrativo Sancionador.

VII. CONCLUSIONES

En conclusión, esta reflexión se centró en una problemática bastante específica, que es la limitación científica del dolo eventual en los “casos al borde del dolo”, a partir de la cual se partió a una estudio profundo de la reconfiguración del elemento subjetivo de los delitos analizados: la Defraudación Fiscal y su Equiparada. La revi-

sión de las teorías de diversos penalistas —como Engelbert Hübner, Thomas Rönna, Christian Becker y Jens Müller— permite un acercamiento a la comprensión de los dilemas inherentes al injusto analizado y al dolo eventual. Estos enfoques no solo abogan por una interpretación más precisa del dolo, también plantean alternativas acerca de la aplicación del error en casos de dudas del dolo de la conducta omisiva a la norma tributaria.

Se reevaluó el concepto de dolo eventual en la comisión de la Defraudación Fiscal y su Equiparada, conforme a los planteamientos de Engelbert Hübner, con lo cual se requiere que el autor esté consciente de las implicaciones de sus actos respecto a sus obligaciones fiscales. Como se analizó, el jurista propone que el conocimiento preciso de las obligaciones tributarias es fundamental, pero este conocimiento no puede ser universal para todos los tipos de impuestos, sino específico para el contexto del contribuyente y la contribución omitida (*apud* Frick: 1982, 34). Este enfoque resalta que el contribuyente no necesita ser un experto en contabilidad o en las leyes fiscales que le son aplicables, sino que debe conocer las obligaciones fiscales básicas que le afectan directamente, dejando fuera una carga de conocimiento excesivo que no es exigido al nivel del tipo.

Por otro lado, fueron innovadores y orientadores los trabajos de los juristas Thomas Rönna y Christian Becker, quienes introducen una distinción crucial entre aquellos casos donde la incertidumbre del cumplimiento de las obligaciones fiscales se deriva de la complejidad normativa y los casos donde el error proviene de la negligencia del contribuyente en cuanto al cumplimiento de los registros contables. Dichos juristas advierten que la ambigüedad normativa podría considerarse una justificación para la falta de dolo, lo que afectaría la apreciación del tipo penal. Adicionalmente, la reflexión de Jens Müller de que el dolo solo se manifiesta en circunstancias que permitan al contribuyente comprender y aceptar la conducta ilícita. Con ello, en esta reflexión se propuso una redimensión de los elementos objetivos y normativos de los delitos analizados a la luz de la complejidad de la normativa fiscal que enfrenta el contribuyente en su día a día, particularmente cuando el error de prohibición pueda estar presente, llevando a la atipicidad en ciertos casos.

Con este enfoque, se reconfigura la función punitiva estatal frente a la intención fiscal del contribuyente, el cual deja de centrarse en sancionar penalmente a los contribuyentes por una visión orientadora del fortalecimiento de la recta e íntegra recaudación, evitando la criminalización de errores que surgen más de la falta de comprensión que de una intención delictiva. Esta propuesta refleja una tendencia más amplia hacia mayor claridad y accesibilidad en la legislación fiscal, lo que permitiría evitar situaciones en las que los ciudadanos cometen errores sin intención de defraudar.

Por último, se propuso un abordaje sensible y casuístico para lograr un enfoque justo y equilibrado en el tratamiento de los delitos fiscales. La complejidad y la especialización del Derecho Penal Tributario requieren una adaptación que considere

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

las particularidades de cada caso, sin perder de vista el principio fundamental de la justicia penal: la culpabilidad debe ser atribuida solo cuando se pueda demostrar la intención dolosa de manera clara y sin ambigüedades. Este enfoque debe garantizar que el Estado no castigue injustamente a los contribuyentes, infundiendo el llamado “terrorismo fiscal”, alineándose con la visión de que la sanción penal no debe ser la primera respuesta ante una falta de cumplimiento tributario (*ultima ratio*).

BIBLIOGRAFÍA

- Abgabenordnung, § 396 (2021). *Ministerio de Finanzas de Alemania*. <https://esth.bundesfinanzministerium.de/ao/2021/Abgabenordnung/Achter-Teil/Dritter-Abschnitt/Erster-Unterabschnitt/Paragraf-396/paragraf-396.html>
- Albert, I. (2017). *Elemente des Eventualvorsatzes der Steuerhinterziehung: Ein Beitrag zur Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit im Steuerstrafrecht* [Tesis doctoral, Universidad de Friburgo].
- Alchourrón, C., & Bulygin, E. (2006). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea.
- BGH 1 StR 198/17 - 5. September 2017 (LG Frankfurt am Main). (n. d.). Obtenido el 7 de agosto de 2024 de <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/17/1-198-17.php>
- BGH. (1953, noviembre 13). Sentencia de 13 de noviembre de 1953 - 5 StR 342/53. BGHSt 5, 90; BGH NJW 1954, 241. Recuperado de <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BGH&Datum=13.11.1953&Aktenzeichen=5%20StR%20342/53>
- Bundesverfassungsgericht. (1988, 21 de abril). 2 BvR 330/88. Recuperado de https://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rs19880421_2bvr033088.html
- Calderón, A. T. (2015). *Teoría del delito y juicio oral*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Clausewitz, C. von. (2014). *De la Guerra* (Bolsillo). Barcelona: Obelisco.
- Espinosa, I. P. (11 de 12 de 2015). Dialnet. (U. d. Extranjeros, Ed.). Recuperado el 11 de agosto de 2024 de <https://www.google.com/url?sa=i&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F5290988.pdf&psig=AOvVaw3m8-hoG7AYP04MkA3lEiOW6&ust=1723824338790000&source=images&cd=vfe&opi=89978449&ved=0CAYQrpoMahcKEwjYp4XhsveHAxUAAAAAHQAAAAAQBA>
- Frick, J. (1982). Vorsätzliche, leichtfertige und leichtfahrlässige Steuerverkürzung [Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V]. En *Strafverfolgung und Strafvverteidigung im Steuerstrafrecht - Grundfragen des Steuerstrafrechts heute* (pp. 27-42). Prof. Dr. Günter Kohlmann.

- HRR-Strafrecht. (2010). *BGH, sentencia del 19 de mayo de 2010 - 1 StR 491/09*. Recuperado de <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/09/1-491-09.php>
- HRR-Strafrecht. (2011). *BGH, sentencia del 17 de agosto de 2011 - 1 StR 38/11*. Recuperado de <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/11/1-38-11.php> y <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/11/1-38-11.php>
- Justia. (n. d.). *Perpich v. Department of Defense, 498 U.S. 192*. Obtenido el 8 de julio de 2024 de <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/498/192/>
- Kelsen, Hans. (1982). La norma. En *Teoría Pura del Derecho*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Legal Information Institute. (n. d.). 26 U.S. Code § 7201 - Attempt to evade or defeat tax. Cornell Law School. Obtenido el 1 de Julio de 2024, de: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>
- Michel, A. (2008). *Defraudación fiscal*. México: INACIPE.
- Müller, J. (2007). *Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht* (Strafrecht in Forschung und Praxis, Band 93). Hamburg: Verlag Dr. Kovac.
- Olivé, J. C. F. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Madrid: Tirant Lo Blanch.
- Puppe, I. (1991). Der Vorstellungsinhalt des dolus eventualis. *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, 103(1), 1-44. <https://doi.org/10.1515/zstw.1991.103.1.1>
- Puppe, I. (2020). Sobre el dolo eventual y su prueba. *Gaceta Penal & Procesal Penal*, 133, 77-83.
- Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs. (sentencia del 8 de septiembre del 2011) 1 StR 38/11 - casación del Tribunal Regional de Koblenz. Recuperado el 17 de julio de 2024 de <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/11/1-38-11.php>
- Ríos, G. (2005). Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 38(114), 979-1002. <https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2005.114.5285>
- Ritholz, J., & Kohane, D. M. (1991). Supreme Court finds subjective ignorance of the law a defense to criminal tax fraud. *Journal of Taxation*, 74(4), 254-257.
- Rivera, M. (1949). Los Delitos Fiscales Comentados, la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código Fiscal. México: Botas.
- Roxin, C. (2010). La teoría del fin de la pena en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (Die Strafzwecklehre in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts). En Bautista, S. (Coord.). *Constitución y principios del derecho penal: Algunas bases constitucionales* (pp. 231-250). Valencia: Tirant Lo Blanch.

La limitación científica del dolo eventual en los “Casos al borde del dolo”...

- Schmidhäuser, E. (1984). *Strafrecht: Allgemeiner Teil. Studienbuch* (2nd ed., with H. Alwart). Tübingen: J. C. B. Mohr.
- U.S. Department of Justice (2024). *Criminal Tax Manual*. Obtenido el 1 de julio de 2024 de <https://www.justice.gov/tax/foia-library/criminal-tax-manual-title-page-0>
- Zaffaroni, E. R., Slokar, A., & Alagia, A. (2006). *Manual de Derecho Penal: Parte General* (2a. ed.). Buenos Aires: Ediar.

