

## **DEFRAUDACIÓN FISCAL** **(INTERPRETACIÓN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)**

**Por: Dr. Enrique DÍAZ-ARANDA**

La fracción V del art. 109 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) publicado el 12 de diciembre de 2011 en el Diario Oficial de la Federación establece:

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

*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.*

**Al someter dicho precepto a una interpretación gramatical, auténtica, histórica y teleológica se llega a la conclusión de que la conducta típica se puede verificar, única y exclusivamente, cuando concurren dos omisiones: no presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas y no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales.**

**Por ende, cualquier interpretación contraria a lo antes expresado sería inconstitucional por lesionar la garantía de legalidad y contravenir el principio de supremacía constitucional.**

A continuación se exponen de manera detallada cada uno de los argumentos que nos llevaron a la referida conclusión.

### **I. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA PENAL**

Las normas penales deben ser interpretadas para definir cuál es el exacto radio de prohibición del tipo, es decir, delimitar con precisión cuál es la conducta prohibida y sancionada penalmente.

De los diferentes criterios de interpretación existentes, es el gramatical el que debe prevalecer frente a cualquier otro, sobre todo en materia penal, pues es el que materializa el principio de legalidad y de certeza jurídica, los cuales permiten la exacta aplicación de la ley penal y taxatividad, requisitos previstos en el artículo 14 constitucional como pilares del Estado de Derecho.

La inquebrantable vinculación entre garantía de legalidad e interpretación gramatical constituye un criterio dogmático que he expuesto en mi libro *Derecho Penal (parte general)* en el que doy cuenta de la gran pléyade de autores nacionales y extranjeros que

lo sostienen<sup>1</sup> y que, para efectos ilustrativos, complemento con un par de citas más. Así, Pablo Hernández-Romo Valencia en su artículo intitulado *Debido Proceso Legal, Principio de Legalidad y Garantía de Taxatividad: Aproximación a la Realidad Penal*,<sup>2</sup> sostiene:

“...III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

*El principio de legalidad sirve para evitar el ejercicio arbitrario e ilimitado del poder punitivo del Estado; éste impone sus exigencias tanto al poder legislativo, que es el que crea la ley, como al judicial, que es el que aplica la ley; esto es, del principio de legalidad surgen consecuencias para el dictado de la ley y para su aplicación.*

*El principio de legalidad es conocido por el aforismo latino como “nullum crimen, nulla poena sine lege”, que quiere decir que toda aplicación de una pena supone una ley previa; que la aplicación de una pena presupone la realización de la infracción prevista en la figura legal y la infracción viene determinada por la penal legal.*

*Es así como se entendió el principio de legalidad en materia penal en México, cuando el constituyente permanente de 1917 crea la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos...*

*La garantía criminal (nullum crimen sine lege), debido a su evolución, contiene cuatro exigencias: lex previa (exclusión de la aplicación retroactiva de las leyes penales), lex scripta (exclusión del derecho consuetudinario como fuente directa del derecho penal), lex stricta (prohibición de la analogía “in malam parte”) y lex certa (prohibición de las cláusulas indeterminadas o mandamientos de certeza). Es a esta última exigencia –lex certa– a la que dedicaremos principalmente este estudio.*

*El poder legislativo, desde la óptica del principio de legalidad, tiene por objeto reducir al mínimo razonable la posibilidad de decisión personal de los tribunales en la configuración concreta del hecho que se prohíbe. Esto es, que la ley creada por el legislativo sólo cumplirá con el principio de legalidad si contiene una descripción de las prohibiciones y de las sanciones previstas para su violación que pueda considerarse exhaustiva.*

*El principio de legalidad puede verse vulnerado por la utilización de técnicas formalmente respetuosas con la reserva de ley, pero que materialmente sean un quebranto claro de su espíritu y voluntad. El legislador debe utilizar conceptos claros y precisos, debe realizar el mayor esfuerzo posible de concreción...*

*El punto central de la garantía de taxatividad es el lenguaje y será éste el que ayudará a asegurar los principios del sistema jurídico. Es especialmente en el derecho penal, debido a que la libertad física está de por medio, en donde toma gran importancia el uso del lenguaje. El legislador debe formular sus normas con tanta precisión como sea posible, evitando los conceptos elásticos; ya que de lo contrario sería un precepto nulo, porque no permitiría conocer qué características ha de tener la conducta punible; sin embargo, es indiscutible que siempre existirá un cierto grado de indeterminación, porque todos los términos empleados por el legislador admiten varias interpretaciones.*

---

<sup>1</sup> DÍAZ ARANDA, Enrique. *Derecho penal parte general (conceptos, principios y fundamentos del Derecho penal mexicano conforme a la teoría del delito funcionalista social)*. 3ª edición/1ª reimpresión. México D.F. Coedición de la editorial Porrúa y la UNAM. 2012. esp. p.p. 56-75.

<sup>2</sup> HERNÁNDEZ-ROMO VALENCIA, Pablo, “*Debido Proceso Legal, Principio de Legalidad y Garantía de Taxatividad: Aproximación a la Realidad Penal*”, *Revista ARS IURIS*, Instituto Panamericano de Jurisprudencia, Número 35, Año 2006, p.p. 11-44.

*La garantía de taxatividad exige que el legislador emplee una técnica de elaboración de la norma, en virtud de la cual sea posible, con una simple lectura del precepto conocer hasta dónde llega éste, hasta dónde puede o no puede actuar el ciudadano; el legislador debe formular el tipo de modo preciso y unívoco, para que así, el sujeto sepa con seguridad qué es lícito o qué es ilícito...*

*La seguridad de que esta garantía existirá y se cumplirá, la tiene primordialmente el poder legislativo, y secundariamente el poder judicial; ya que si la ley no es suficientemente clara el juez al interpretarla decidiría libremente el significado que habría de darle a la ley. Mientras más clara sea la ley y sus términos sean unívocos, el juez podrá realizar una interpretación correcta de la misma. De lo contrario, sería el juez quien fijaría qué conducta infringe el bien común de modo intolerable, no siendo esto posible, porque esa es función del poder legislativo.*

*La razón de la garantía de taxatividad radica, en que la reserva de ley únicamente puede tener completa eficacia si la voluntad del poder legislativo se ha expresado con tal claridad en el texto que se evite cualquier decisión subjetiva o arbitraria del juez; esto no implica que la ley tenga que tener un casuismo estricto.*

*De no existir la precisión de las normas –taxatividad–, se eliminará y en ocasiones disminuirá, la seguridad jurídica que se exige en la Constitución. La norma que con su imprecisión dañe la seguridad jurídica de sus destinatarios será inconstitucional y deberá ser inaplicada por el juez, ya que faltará la tipicidad del comportamiento analizado. La garantía de taxatividad es consecuencia del valor de la seguridad jurídica.*

*..."*

**Asimismo, vale la pena referirse al criterio emitido por quien es autor y miembro del poder judicial, me refiero a Miguel Ángel Aguilar López, en su estudio *Criterios de interpretación jurídica en la labor jurisdiccional mexicana (artículo 14 constitucional y su jurisprudencia)*, nos ilustra:**

*"...Es preciso recordar que en el derecho penal, la "fuente de fuentes" es la propia ley. Todos nosotros sabemos que la ley contiene dos elementos: uno es preceptivo y otro es sancionador; esto es, para quienes somos penalistas, hay un tipo penal y una punibilidad como amenaza que hace el legislador para todos aquellos que adecuen su conducta a esta disposición legal.*

*...Las reglas fundamentales genéricas de interpretación e integración en el derecho mexicano, se encuentran previstas en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, en el cual, se ha repartido esta labor interpretativa: el párrafo tercero rige la materia penal y, el siguiente, la materia civil.*

*Ahora me ocuparé únicamente de la primera.*

*El párrafo tercero del artículo 14 Constitucional, dispone: "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.*

*Si pretendo interpretar el contenido de este párrafo, debo emplear un método. ¿Pero, qué método? ¿Qué les parece el analítico-interpretativo?, del cual puedo obtener que la aplicación de las penas tiene una prohibición: no pueden imponerse por analogía o por mayoría de razón; luego, a contrario sensu (otro método de interpretación), puedo desentrañar que la aplicación de la ley en materia penal es exacta.*

*Tal parece que esto no da lugar a dudas, porque nosotros sabemos en la materia penal se tiende a proteger bienes jurídicos indispensables para el Estado, para la sociedad y para los individuos, para tratar de encontrar una armonía social. Entonces, debe cuestionarse ¿cómo entender el mandato judicial de aplicar la ley penal en forma exacta?*

*Acaso podríamos hacer una afirmación: ello significa que no puede interpretarse la norma penal sustantiva en los juicios del orden criminal, puesto que está prohibido imponer por simple analogía y mayoría de razón pena alguna no sea exactamente aplicable al delito de que se trata. Tal parece que en materia penal debemos aplicar la ley con exactitud tal, que no se permite juicio racional alguno; sin embargo, considero que en el momento en que el juzgador hace la aplicación de la norma al caso concreto, en puridad, no aplica la norma, sino por el contrario, al particularizar, lo que hace es crear la norma individual.*

#### **I. ANÁLISIS DEL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL**

*El artículo 14 constitucional consagra una garantía en materia penal, conocida doctrinariamente como: "nullum crimen, nulla poena sine lege" o principio de tipicidad, y constituye un postulado fundamental del derecho penal moderno: nadie puede ser castigado sino por los hechos que la ley haya definido como delictivos, ni con otras penas que las establecidas legalmente.*

*...Así, si consideramos que la aplicación de la ley penal es exacta, es posible concluir que la ley constituye la única fuente del derecho penal e, implícitamente, que ni tiene lagunas, puesto que se prohíbe la aplicación de penas por simple analogía y aún por mayoría de razón.*

*Empero, si la aplicación de la ley penal implica un proceso de subsunción, se descarta la posibilidad de que la aplicación del derecho penal sea meramente mecánica. Razón ésta por la que los sistemas penales modernos admiten el arbitrio judicial como facultad del órgano jurisdiccional para considerar, al aplicar la ley penal, las circunstancias especiales de cada ilícito, sus circunstancias de ejecución y las peculiares del delincuente.*

*...Evidentemente vamos a encontrar una serie de factores para la interpretación de la norma jurídica en materia penal, sin embargo, considero que tratar de justificarla en la racionalidad, debe encontrar sustento en los principios generales del derecho.*

*Los principios generales del derecho, llámeseles de mi parte "los padres fundadores de la estructura jurídica universal", han establecido en la materia penal ese principio de exacta aplicación de la norma.*

*En materia penal, el arbitrio judicial debe regirse por dos principios fundamentales: primero: en caso de duda, debe interpretarse la ley en forma que más favorezca al reo y segundo: la interpretación extensiva sólo se permite a favor del reo.*

*A propósito de este tema, hace unas cuantas semanas, la Suprema Corte de la Nación ha resuelto que dentro del párrafo tercero del artículo 14 Constitucional también se implica la presunción de inocencia; esto es, para el caso de duda, siempre debe atenderse como regla interpretativa de la ley penal, que el sentido que de ella se desprende debe ser en lo que más favorezca al inculpado.*

*...Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XII, Agosto de 2000; Tesis: P.CIV/2000; Página: 145.*

**LEYES. SU CONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR...**

## VI. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA EN LA LABOR JURISDICCIONAL MEXICANA

Concretamente en materia penal, la ley debe ser aplicada exactamente, sin embargo: (primero) en caso de duda, debe interpretarse en favor del reo y (segundo) la interpretación extensiva también debe operar en su favor.

Todos nosotros conocemos que en la estructura penal, el tipo cumple una importante función, pues es la base del principio de legalidad; luego, conforme a un análisis dogmático, habrá que interpretar su propia descripción, a través de sus diversos elementos.

Sin soslayar que la interpretación analógica de la jurisprudencia sí opera, tenemos que desentrañar que la retroactividad de la legislación penal siempre debe aplicarse en lo que más favorezca al reo, así lo ha establecido la Corte al dilucidar un conflicto de libertad provisional bajo caución, en el cual señaló que la libertad es un derecho sustantivo.

...”<sup>3</sup>

### En el contexto internacional Claus Roxin señala:

“...la verdad es que siempre sucede que el contenido de un precepto penal sólo es <<determinado>>, en el sentido de una claridad excluyente de dudas, mediante la interpretación judicial. Y la pregunta es cómo se puede conciliar esto con el art. 103 II GG, según el cual la punibilidad ha de estar <<determinada legalmente>> antes del hecho. Pues bien, con razón la doctrina dominante no extrae de ahí la consecuencia de que el principio de legalidad esté superado por el cambio en la forma de entender la aplicación judicial del Derecho (para más detalles al respecto num. 31, 36 ss.) sino que parte de la base de que el legislador crea con el tenor literal de un precepto un marco de regulación que es rellenado y concretado por el juez. A ese respecto el marco es delimitado por el sentido literal posible en el lenguaje corriente del texto de la ley, mientras que el juez efectúa dentro de ese marco la interpretación, considerando el significado literal más próximo, la concepción del legislador histórico y el contexto sistemático-legal, y según el fin de la ley (interpretación teleológica). Por lo demás, según el fin de la ley la interpretación puede ser tanto restrictiva como extensiva. Por el contrario, una aplicación del Derecho al margen del marco de la regulación legal (praeter legem), o sea una interpretación que ya no esté cubierta por el sentido literal posible de un precepto penal constituye una analogía fundamentadora de la pena y por tanto es inadmisibles.

...La vinculación de la interpretación al límite del tenor literal no es en absoluto arbitraria, sino que se deriva de fundamentos jurídicopolíticos y jurídicopenales del principio de legalidad (num. 18-25). En efecto: el legislador sólo puede expresar con palabras sus prescripciones; y lo que no se desprenda de sus palabras, no está prescrito, no <<rige>>. Por eso, con una aplicación del Derecho penal que exceda del tenor literal vulnera la autolimitación del Estado en la aplicación de la potestad punitiva y carece de legitimación democrática. Además el ciudadano sólo podrá incluir en sus reflexiones una interpretación de la ley que se desprenda de su tenor literal, de tal manera que pueda ajustar su conducta a la misma. Por ello, únicamente una interpretación dentro del marco del sentido literal posible puede asegurar el

---

<sup>3</sup> AGUILAR LÓPEZ, Miguel Ángel, “Criterios de interpretación jurídica en la labor jurisdiccional mexicana (artículo 14 constitucional y su jurisprudencia)”, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, Número 13, Año 2003, p.p. 97-106.

*efecto preventivo de la ley y hacer que sea censurable la prohibición de interpretación de la ley.”<sup>4</sup>*

Conforme a los criterios doctrinarios antes expuestos se puede decir que si la norma penal fue redactada de un modo claro y preciso por el poder legislativo, el juez sólo puede aplicarla única y exclusivamente conforme al sentido propio de las palabras empleadas. Pero, si el juez tuviera dudas sobre el sentido de los términos utilizados por el legislador, entonces, podría recurrir a otros métodos de interpretación, a saber: histórico-auténtico, teleológico, etc, pero para ello el juez deberá hacer valer las garantías constitucionales. Es decir, la facultad de interpretación del juez no es ilimitada y sería arbitraria e inconstitucional si tratara de contravenir la voluntad del legislador.

Dicho lo anterior, pasemos al análisis concreto de la norma en comento, mismo que realicé atendiendo a los diferentes métodos de interpretación de la ley penal mencionados líneas arriba.

## A) GRAMATICAL

Este método de interpretación parte de la literalidad del texto, para atribuir el significado a los términos empleados en la redacción de la norma por el legislador. Con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje, se indaga el significado de los términos en que se expresa una disposición normativa.

La frase “así como” contenida en el texto de la fracción V del art. 109 del CFF forma una locución conjuntiva de carácter copulativo, cuyo significado es “y también”, lo cual sólo es sinónimo de adición, tal como se señala en la obra *Nueva Gramática de la Lengua Española Manual*<sup>5</sup>.

También se sustenta lo anterior en el *Dictamen lingüístico a propósito de su uso en la redacción del artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación*, elaborado por la Dra. Axel Hernández Díaz, Profesora Asociada “C” de Tiempo Completo de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad Nacional Autónoma de México, en el cual arriba a la conclusión siguiente:

### **“...1. Así..., como.... y así como**

*Así..., como y así como son dos construcciones formalmente iguales que, sin embargo, tienen interpretaciones semánticas y comportamientos sintácticos distintos:*

1) *La correlación así..., como... está conformada por los adverbios modales así, que significa 'de esta o de esa manera', 'también' o 'igualmente', y como, que quiere decir 'del modo o la manera que'. En latín, sus antecedentes sic 'así' y ut 'como' se usaban para establecer la comparación entre dos elementos, valores que heredó el español en algunas oraciones...*

---

<sup>4</sup> ROXIN, Claus. *Derecho penal parte general (fundamentos. La estructura de la teoría del delito)*, traducción de Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal, Madrid, Civitas, 1997. pp. 149-150, parágrafos 28 y 30.

<sup>5</sup> Nueva gramática de la lengua española Manual, Asociación de Academias de la Lengua Española, Editorial Planeta Mexicana, bajo el sello editorial Espasa, 1ª reimpresión, México, 2011, pp. 603-610.

Con cierta frecuencia, los adverbios modales aparecen separados, por lo que su uso se representa esquemáticamente así..., como... para destacar que se trata de una forma adverbial discontinua correlacionada, pues cada uno de ellos se utiliza en una parte distinta de la construcción, como ocurre con otras partículas: tanto... como, desde... hasta...

También es posible el orden contrario entre los miembros de la correlación; por tanto, se puede emplear con el mismo sentido la secuencia como..., así... :

**Como** trabajo, **así** me divierto  
**Como** está el día, **así** tengo yo el alma  
**Como** es el director, **así** es su escuela

En los ejemplos citados, los adverbios así..., como... y como..., así... expresan comparación, como lo señala el diccionario académico (DRAE, 2001:s.v. así). Estas construcciones, sin embargo, NO tienen el mismo significado que la locución conjuntiva así como.

2) En la lengua española existe también la locución conjuntiva así como. Una 'locución' es la expresión constituida por varias palabras, con una forma fija, que se utiliza en el habla como pieza única y que presenta el comportamiento típico de una determinada categoría gramatical, en este caso, la de una conjunción. Por eso, la forma que resulta se llama en los estudios gramaticales 'locución conjuntiva' y constituye un elemento indivisible (Pavón Lucero 1999:§§9.1, 9.4, 9.4.2, 9.4.3.2). A diferencia del adverbio comparativo, forma una unidad semántica y formal, de manera que en ella el adverbio así NO puede separarse del adverbio relativo como. Tampoco puede invertirse el orden de los elementos que une.

Las características anteriores, son prueba de que el uso o significado de esta locución es completamente distinto del que se le da como adverbio comparativo. Aunque el adverbio comparativo así... como y la locución conjuntiva así como son en apariencia formal iguales, no tienen el mismo significado...

Por lo tanto, una prueba sintáctica contundente para determinar si en un enunciado se está utilizando el adverbio comparativo así..., como.... o bien la conjunción así como es invertir el orden de los elementos que vincula. Si se puede dar el cambio, se está usando el adverbio comparativo. De lo contrario, se trata de una locución conjuntiva; en ese caso, el relativo como NO puede encabezar la construcción porque su significado depende de la oración que le seguiría en el orden inverso, por lo que el oyente no sabría cuál es el referente del relativo. Así se formarían oraciones como las que destaco arriba con un asterisco.

#### **...4. Explicación gramatical de la locución conjuntiva así como**

Los adverbios y las conjunciones presentan una serie de características comunes que los han llevado ser incluidos en un mismo grupo o clasificación. Sin embargo, para el caso que nos ocupa, es útil establecer las siguientes diferencias:

a) Los adverbios se suelen definir como la clase de palabra que modifica al verbo (o a la oración), al adjetivo o a otros adverbios. A diferencia de la conjunción, la mayoría de los adverbios no introducen un segundo término de relación...

b) Las conjunciones constituyen una clase de palabras cuya misión es relacionar oraciones o elementos de una oración. El tipo de relación que establecen puede ser de coordinación (conjunciones coordinantes) o de subordinación (conjunciones subordinantes).

Desde el punto de vista semántico, los grupos coordinados por las conjunciones coordinantes se interpretan como conjuntos cuyos elementos se suman (NGLE, 2010:§31.1b). Desde un punto de vista gramatical, la coordinación es una operación que consiste en unir dos o más elementos mediante una o más conjunciones sin establecer entre ellos una relación jerárquica (NGLE, 2010:§31.1c).

Las conjunciones subordinantes, por su parte, no unen términos equivalentes, sino que hacen depender el segmento al que preceden, generalmente oracional, de otro, verbal u oracional, (NGLE, 2010:§31.1d)...

En el caso concreto del artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, la locución conjuntiva así como introduce un segundo término de relación en el texto, las declaraciones que tengan el carácter de definitivas **y** las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, tal y como se aprecia del texto que cito a continuación:

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

**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.

Tan es así que en el texto que nos ocupa, el relativo como tiene como antecedente el adverbio así, por lo que el cambio en el orden de los términos que une la locución conjuntiva es imposible, en tanto que los enunciados a los que da lugar carecen de sentido estructural y semántico como se muestra a continuación:

\* **como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, así** será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas

De ahí que se concluya que la única interpretación posible de la locución así como contenida en el texto citado es como locución conjuntiva con el significado de 'y también', 'y así también'. De esta manera, significa que:

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

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

Por lo tanto, si la expresión "así como" es sinónimo de la letra "y" (adición), "y también", y "y así también" el tipo penal contenido en la fracción V del art. 109 del CFF sólo admite la siguiente interpretación gramatical: **que la conducta típica única y exclusivamente, se puede verificar cuando concurren dos omisiones: no presentar por más de doce**



**meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas y no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales.**

En el caso a estudio, la interpretación gramatical es suficiente para conocer el contenido del delito previsto en el art. 109 fracción V del CFF. Sin embargo, a efecto de profundizar en el tema, a continuación llevaré a cabo un análisis a la luz del método de interpretación auténtico, histórico y teleológico de dicho precepto jurídico.

## B) AUTÉNTICA, HISTÓRICA Y TELEOLÓGICA

La **interpretación auténtica** es la que realiza el legislador del texto de una norma original.<sup>6</sup>

La **interpretación histórica** se refiere al estudio de los contextos pasados que pueden influir en el entendimiento actual de las normas. Es decir, se aprecia la intención del legislador de regular una conducta conforme a los parámetros vigentes de la sociedad dando una pauta vinculante al juzgador para interpretar la norma conforme a los precedentes legislativos y jurisprudenciales existentes, empezando por los inmediatos.

La **interpretación teleológica** consiste en atribuir el significado a una norma o a una cláusula atendiendo a la finalidad del precepto.

Así, partiendo de una interpretación auténtica, histórica y teleológica, encontramos que en la iniciativa de reformas turnada por el Ejecutivo al Legislativo el 8 de septiembre de 2011, se utilizaba la disyuntiva “o” en el art. 109 fracción V del CFF, lo cual significaba claramente que se trataba de dos conductas típicas independientes, porque la disyunción utilizada no daba lugar a dudas que se sancionaba una u otra omisión. Para mayor claridad a continuación se transcribe el texto propuesto por el Poder Ejecutivo contenido en la iniciativa citada:

*“Artículo 109. ...*

*V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración mensual o de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.*

*...”*

Sin embargo, los diputados integrantes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se dieron a la tarea de revisar la iniciativa para realizar observaciones y comentarios y, precisamente, al ocuparse de la fracción V del art. 109 del CFF señalaron expresamente lo siguiente:

*“Undécima. La comisión que dictamina considera, con relación a la propuesta realizada por el Ejecutivo Federal al artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, que la misma se podría interpretar incorrectamente como la creación de*

---

<sup>6</sup> Concepto tomado de la tesis de jurisprudencia 87/2005, con el rubro **“INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DE LA LEY. SUS LÍMITES”**, 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXII, Julio de 2005; Pág. 789.

un nuevo tipo penal o, peor aún, que basta con que se omita presentar una declaración en un mes determinado para que de inmediato proceda la acción penal. Sin embargo esta Comisión estima que ello no es el objetivo de la modificación.

En efecto, es importante aclarar que toda vez que, a diferencia del ISR que se declara por el ejercicio fiscal (anual), las declaraciones por concepto de IVA y IEPS son mensuales y definitivas. En tal virtud, para este impuesto lo que se sancionaría es la omisión del contribuyente de una declaración pero siempre y cuando tal omisión se prolongue por un plazo mayor de doce meses. Finalmente, es importante señalar que se mantiene el requisito ahora vigente de que para que se dé el tipo penal no sólo basta la omisión de la declaración sino que además es menester que hay un adeudo o impuesto a pagar.

Por todo lo anterior, esta comisión considera pertinente modificar la propuesta del Ejecutivo Federal para que quede de la siguiente manera:

**Artículo 109. ...**

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.

...”

Para mayor claridad en el tema que nos ocupa se tiene lo siguiente:

Texto de la fracción V del art. 109 del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2011	Texto contenido en la iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal	Texto de la fracción V del art. 109 del CFF vigente a partir del 1° de enero 2012
<p><b>Artículo 109.-</b> Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p> <p>V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.</p>	<p><b>Artículo 109.-</b> Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p> <p>V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración mensual o de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.</p>	<p><b>Artículo 109.-</b> Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p> <p>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.</p>

De lo anterior se aprecia un primer comentario del Legislativo respecto de la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de que “la misma se podría interpretar incorrectamente como la creación de un nuevo tipo penal”, ya que la redacción propuesta suponía la creación de un tipo penal alternativo, sin que fuera éste el objetivo de la modificación.

Asimismo, refiere el legislador que no es el objetivo de la modificación que se sancione la omisión de presentar una sola declaración en un mes determinado para que de inmediato proceda la acción penal, ello atendiendo a que el texto original del delito ya contemplaba

la omisión de la presentación de una sola declaración, a saber, la anual, motivo por el cual consideró necesario incluir dentro de la conducta ya prevista en el referido artículo a las declaraciones de IVA y IEPS que son mensuales y definitivas.

Por último, señaló el legislador que se mantienen los requisitos de que para que se dé el tipo penal no sólo basta la omisión en la presentación de las declaraciones definitivas (IVA y IEPS) y las del ejercicio (ISR y a partir de 2008 también IETU) que exijan las leyes fiscales, sino que además es menester que dicha omisión en la presentación de las declaraciones se prolongue por más de doce meses y que haya un adeudo o impuesto a pagar.

Así consta en la Gaceta Parlamentaria, año XIV, número 3373-IV de 20 de octubre de 2011, pág. 56.

De tal forma que del referido Dictamen se puede concluir que la intención del legislador, al modificar la propuesta del Ejecutivo Federal no era crear un delito alternativo, sino incluir dentro del ya previsto, la omisión de la presentación de todas las declaraciones definitivas. Lo que se corrobora también al analizar lo referido en el Dictamen de la Cámara de Senadores al respecto, mismo que es del tenor siguiente:

***“DÉCIMA TERCERA.** Por último, las Comisiones que dictaminan coinciden con la Colegisladora en reformar el art. 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación, para incluir dentro del tipo penal que establece esta fracción la omisión de presentar declaraciones que tienen el carácter de definitivas cuando con ello se incumpla la obligación del pago de contribuciones.”*

Por lo que se concluye que aun atendiendo a la interpretación auténtica, histórica y teleológica de la norma penal, es claro que la intención del legislador fue incluir dentro del delito previsto en la fracción V del art. 109 del CFF, la omisión en la presentación de las declaraciones definitivas, lo que supone la modificación del tipo penal vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, por lo cual se puede sostener que después de la reforma al CFF, a partir del 1° de enero de 2012, **única y exclusivamente, se puede verificar la conducta típica cuando concurren dos omisiones: no presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas y no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales.**

Así, el análisis desarrollado nos permite formular las siguientes

#### **P R E M I S A S:**

**PRIMERA.-** De los diferentes criterios de interpretación (gramatical, auténtica, histórica y teleológica) de la norma penal, el llamado gramatical es el que prevalece sobre cualquier otro, ello atendiendo a la garantía de legalidad prevista en el artículo 14 constitucional, de la cual se derivan los principios de certeza jurídica, la exacta aplicación de la ley penal y taxatividad que rigen en nuestro sistema jurídico como pilar del Estado de Derecho,. Lo anterior atendiendo a que en el derecho penal, la “fuente de fuentes” es la propia ley.

**SEGUNDA.-** El principio de legalidad sirve para evitar el ejercicio arbitrario e ilimitado del poder punitivo del Estado; éste impone sus exigencias tanto al poder legislativo, que es el

que crea la ley, como al judicial, que es el que aplica la ley; esto es, del principio de legalidad surgen consecuencias para el dictado de la ley y para su aplicación.

**TERCERA.-** El poder legislativo, desde la óptica del principio de legalidad, tiene por objeto reducir al mínimo razonable la posibilidad de decisión personal de los tribunales en la configuración concreta del hecho que se prohíbe. Esto es, que la ley creada por el legislativo sólo cumplirá con el principio de legalidad si contiene una descripción clara y exhaustiva de las prohibiciones y de las sanciones previstas en la norma penal.

**CUARTA.-** Si el poder legislativo redactó una norma clara, ésta debe ser aplicada exactamente en los términos en ella previstos.

**QUINTA.-** La frase “así como” contenida en el texto de la fracción V del art. 109 del CFF forma una locución conjuntiva, cuyo significado es “y”, “y también” y “y así también”, lo cual sólo puede ser sinónimo de adición.

**SEXTA.-** Si la expresión “así como” es sinónimo de la letra “y” (adición), “y también” y “y así también”, el tipo penal contenido en la fracción V del art. 109 del CFF sólo admite la siguiente interpretación gramatical: la conducta típica única y exclusivamente, se puede verificar cuando concurren dos omisiones: no presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas y no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales.

**SÉPTIMA.-** En el caso a estudio, la interpretación gramatical es suficiente para conocer el contenido del delito previsto en el art. 109 fracción V del CFF.

**OCTAVA.- Incluso** atendiendo a la interpretación auténtica, histórica y teleológica de dicho precepto jurídico, es claro que la intención del legislador fue incluir, agregar o sumar a la conducta ya prevista en la fracción V del art. 109 del CFF, la omisión en la presentación de las declaraciones definitivas, lo que supone la modificación del tipo penal vigente hasta el 31 de diciembre de 2011.

**NOVENA.- Por ello,** de acuerdo a la interpretación auténtica, histórica y teleológica de la fracción V del art. 109 del CFF, el delito contenido en dicho precepto, única y exclusivamente, se puede verificar cuando concurren dos omisiones: no presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas y no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales. De todo lo anterior podemos arribar a la siguiente:

## **CONCLUSIÓN**

**Con la interpretación gramatical de la fracción V del art. 109 del CFF queda claro que la conducta típica sólo se puede configurar con la concurrencia de dos omisiones: no presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas “y también” no presentar las declaraciones de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales. Ello se refuerza con las interpretaciones auténtica, histórica y teleológica.**